Wandlungen der Einkommensteuer

Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktors
der Staatswissenschaften (rer. pol.)
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät Breslau

vorgelegt von

Dr. jur. Paul Schimke

Referendar.

BRESLAU 1940

Druckerei Otto Ludwig, Breslau 1
Antonienstraße 15, Fernruf 51106

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Gedruckt
mit Genehmigung der Rechts- und Staatswissenschaftlichen
Fakultät der Universität Breslau.

I. Referent: Professor Dr. Günter Schmölders.
II. Referent: Geh. Reg.-Rat Prof. Dr. Dr. Hans Helfritz.

Tag der mündlichen Prüfung: 12. April 1940.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Vorbemerkung 5

Abkürzungen 9

Einleitung: Wesensmerkmale und Zielsetzungen der Einkommensteuer . 11

A. Wandlungen der Einkommensteuer 18

I. Veränderungen in der Steuererhebung 18

a) Einkommensermittlung 19

1. Allgemeine Entwicklungslinien 19
2. Gewinnermittlung unter Zugrundelegung der Bilanz (§ 5 EStG) 22
3. Gewinnermittlung unter Zugrundelegung eines einfachen Bestandsvergleichs (§ 4, Abs. I EStG) 29
4. Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich durch Abzug der Betriebsausgaben v. d. Betriebseinnahmen (§ 4, Abs. III EStG) 30
5. Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten . . 33

b) Hilfsmethoden der Veranlagungspraxis 35

1. Durchschnittsätze 35
2. Schätzungen 39
3. Pauschalierungen 59
4. „Steuervereinbarungen“ 63

c) Einkommensermittlung und Steuerfestsetzung bei beschränkt Steuerpflichtigen 65

d) Ermittlungsmethoden nach Einkunftsarten 67

1 .Einkünfte aus Gewerbebetrieb 67
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit 69
3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 71
4. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 74
5. Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG) 78
6. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitaleinkünfte in Verbindung mit dem Quellenabzugsverfahren . . . 78

II. Veränderungen und Bedeutungswandel des Einkommensbegriffes . 87

Seite

B. Die Einkommensteuer in ihrem gegenwärtigen Erscheinungsbild im Vergleich mit dem Ideal der allgemeinen Einkommensteuer . . 95

I. Der Einkommensbegriff 95

II. Die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse . . . 98

III. Die „allgemeine" Einkommensteuer 101

IV. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit . 104

V. Das Deklarationsprinzip 106

Schluß: Die gegenwärtige Einkommensteuer in Vorstellung und Wirklichkeit, ihr Verhältnis zur Wirtschaftsordnung und ihre Stellung im Ideenwandel 108

Tabellenanhang 114

Schrifttum 123

Vorbemerkung.

Seit 1933 sind zahlreiche Gesetze ergangen und gesetzesähnliche Maßnahmen getroffen worden, die die Einkommensteuer betreffen [1]) Zu ihnen treten die Änderungen in der Rechtsprechung des RFH und nicht zuletzt der Wandel in der Praxis der Einkommensteuererhebung. Diese Veränderungen boten den Anreiz zu einer Untersuchung, die zum Gegenstand hat, ob und inwieweit die Einkommensteuer in ihren wesentlichen Merkmalen eine Umgestaltung erfahren hat. Auf geringfügige Änderungen und solche, die die Grundzüge der Einkommensteuer weniger berühren, ist nicht eingegangen worden. Desgleichen wurde auf eine eingehende Betrachtung derjenigen Veränderungen verzichtet, die bereits ausführlich untersucht worden sind. [2])

Die Darstellung beschränkt sich auf die Einkommensteuer im Altreich und schließt im Wesentlichen mit der Veranlagung für 1939, ohne die eigentlichen Kriegsmaßnahmen zu berücksichtigen. Vor allem läßt sich bei der Mehreinkommensteuer und dem Kriegszuschlag zur Zeit noch nicht übersehen, inwieweit es sich bei ihnen um endgültige Maßnahmen handelt und die sich bei ihnen zeigen-

---

[1]) Ein gewisses Bild hierüber verschafft die entsprechende Zusammenstellung in der Losenblattausgabe des Verlages für Reichssteuertabellen GMBH Berlin. Sie umfaßt allein für die Zeit vom 16. 10. 1934 bis zum 17. 3. 1939 (also ohne den neuen Finanzplan) 1280 Seiten Gesetzes- und gesetzesähnlichen Text, wobei das EStG an sich nur 51 Paragraphen umfaßt. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß einerseits die Zusammenstellung nicht ganz vollständig ist, andererseits sie aus der Gesetzgebungstechnik sich ergebende mehrfache umfangreiche Wiederholungen enthält.

[2]) Das gilt vor allem für die Entwicklung in der Ausgestaltung des Tarifs, über die bereits eine Anzahl kritischer Untersuchungen unter verschiedenen Gesichtspunkten vorliegen. Vgl. Raab, Friedrich: „Betrachtungen zur neuen Einkommensteuertabelle" BBZ v. 14. 11. 1934 und BBZ v. 23. 11. 1934; „Betrachtungen zur neuen Lohnsteuertabelle" BBZ v. 25. 11. 1934 — Eine weniger gute Darstellung von Schweer, Wilhelm: „Vereinfachung der Abstufung der Einkommensteuer nach dem Familienstande" — BBZ v. 22. 5. 1935 mit Stellungnahme von Raab: BBZ v. 26. 5. 1935. Riebesell, P.: „Vorschläge für eine Verbesserung des Einkommensteuertarifs" — BBZ v. 21. 5. 1935. — Artikel „Steuerstufen" (ohne Verfasserangabe) im DV v. 11. 2. 1938. Ferner Günther, E.: „Steuergerechtigkeit gegründet auf Gleichheit der Lebenseinbuße" — Jena 1937. — Hesse, Wilhelm: „Die bevölkerungspolitischen Maßnahmen im nationalsozialistischen Steuersystem." Diss. Bonn 1938, S. 44 ff. Über die Haushaltungsbesteuerung vgl. „Die Haushaltungsbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht", Diss. Leipzig 1938.

den Auswirkungen von Dauer sind, oder ob sie für die Entwicklung der Einkommensteuer ebenso belanglos bleiben, wie es etwa die der Mehreinkommensteuer entsprechenden Steuern im Weltkrieg [3]) waren.

Es ließ sich teilweise nicht vermeiden, auch auf die Entwicklung vor 1933 zurückzugreifen, da zwar die Jahre 1933 und 1934 für die Einkommensteuer einen gewissen Einschnitt bedeuten, jedoch auch vieles, was sich bewährt hat, fortgeführt worden ist, und daher die Entwicklung nur mit dieser Einbeziehung zu verstehen ist. Soweit es möglich war, ist als Material alles herangezogen worden, was bei der Durchführung der Einkommensteuer von Bedeutung ist und eine Beschränkung auf den Gesetzestext vermieden worden. [4])

Neben dem EStG 34, EStG 38, EStG 39, den einzelnen Verordnungen, Durchführungsverordnungen, Durchführungsbestimmungen usw. waren im besonderen Maße die Veranlagungsrichtlinien und Erlasse des RFM, die Rechtsprechung und Gutachten des RFH und die authentische Interpretation in Büchern, Aufsätzen und Reden vor allen des Staatssekretärs Reinhardt zu berücksichtigen. Desgleichen waren die Auswirkungen des Steueranpassungsgesetzes, der Änderungen der AO, der Betriebsprüfung und der Wareneingangs- und der Warenausgangsverordnung, jedoch in einer der Darstellung entsprechenden nur kurzen Weise, einzubeziehen.

Hierbei wurde ein besonderes Gewicht auf die Praxis der Einkommensteuererhebung gelegt, weil diese bisher nur in geringem Maße Gegenstand einer Darstellung gewesen ist [5]) und der Öffentlichkeit erst in der letzten Zeit in gewissem Maße ein weitergehender Einblick gewährt worden ist, so z. B. durch die teilweise Zugänglichmachung der Richtsätze.

Da es sich um eine finanzwissenschaftliche Untersuchung handelt, ist auf einen eingehenden Gesetzesnachweis verzichtet worden, zumal sonst auch die Anmerkungen wegen der besonderen Verhältnisse in der Steuergesetzgebung zu unübersichtlich geworden wären. [6])

---

[3]) Kriegssteuergesetz v. 21. 6. 1916 (RGBl S. 561) und das Gesetz über die außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918 v. 26. 7. 1918 RStBl S. 964.

[4]) Mit Recht betont auch Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 55 „Die Bedeutung des Gesetzeswortlauts ist im Steuerrecht dagegen schon immer besonders zurückgetreten."

[5]) Eine Ausnahme hiervon ist Meisel: Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer a. a. O.; derselbe: Britische und Deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und Technik a. a. O.

[6]) Das läßt sich leicht verdeutlichen, wenn beispielsweise die gesetzliche Regelung der einfachen Frage der Steuerermäßigung für Hausgehilfinnen betrachtet wird. Einführung: § 10 Abs. I Ziff. 1 EStG 34 — Ausgestaltung, die teilweise auch Abänderungen und Wiederholungen enthält. F. 1 von

In Kauf genommen werden mußte das teilweise Fehlen von Statistiken in neuerer Zeit und die weitgehende Zurückhaltung in der Veröffentlichung von vorhandenem statistischem Material. Die Zahlen der Veranlagung für 1936 bzw. des Steuerabzuges im Jahre 1936 sind relativ lückenlos vorhanden, sodaß im allgemeinen auf sie Bezug genommen wurde. Angaben etwa seit 1925 und neuere Zahlen sind aus dem Tabellenanhang zu entnehmen.

Die Anregung zu dieser Untersuchung verdanke ich Herrn Professor Dr. G. Schmölders vor allem durch seine Abhandlung „Steuerpolitik und Wirtschaftsordnung“ [7]); ihm bin ich auch durch seine sonstige Förderung der Arbeit zu besonderem Dank verpflichtet. Gleichfalls möchte ich für das Entgegenkommen der Steuerbehörden danken, ohne welches ein näheres Eingehen auf manche Erscheinungen sich nicht hätten ermöglichen lassen.

VR 1934; XIV 2 von EVR 1934, G. I. von VR 1935; D I von VR 1936 und 1937; § 14 EStDVO (1) mit § 24 LStDVO (2); § 23, 24 LStDVO (1); § 13 EStDVO (2); §§ 23, 24 LStDVO (2); III 9 von LR, VI von LS (2), (3)?; III von LS (4). — Aufhebung bzw. teilweise Beibehaltung: § 1 Ziffer 1a des Ges. zur Änd. der EStG; §§ 33, 41 Abs. I Ziff. 2 EStG 39; Erl. d.RdF vom 25. 3. 1939, (S. 2193 A — 51 III); erneute geringe Erweiterung des Anwendungskreises LStR 1940 Abschnitt 46.

[7]) Finanzarchiv, Neue Folge, 1939, Bd. 7, S. 206 ff.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41545813_0087

Abkürzungen.

AO . . . . . Reichabgabenordnung vom 22. Mai 1931 mit den Änderungen, einschließlich denen durch das Gesetz v. 4. Juli 1939 (RGBl I S. 1181).

BBZ . . . . . Berliner Börsenzeitung.

DR . . . . . Deutsches Recht (Zeitschrift).

DStZ . . . . . Deutsche Steuerzeitung.

DV . . . . . Der Deutsche Volkswirt.

EStDB 39 . . . Durchführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz v. 17. 3. 1939 (RGBl I S. 503).

EStDVO (1) . Erste Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes v. 6. 2. 1935.

EStDVO (2) . Zweite Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes v. 6. 2. 1938.

EStG . . . . . Einkommensteuergestz, soweit es sich seit dem Gesetz vom 16. 10. 1934 nicht geändert hat, oder es auf die Änderungen in dem betreffenden Zusammenhang nicht ankommt.

EStG 34; (38); (39) . . . . Einkommensteuergesetz vom 16. 10. 1934 RGBl I S. 105; bzw. v. 6. 2. 1938 RGBl I S. 121; bzw. v. 27. 2. 1939 RGBl I S. 297

EStG 25 . . . . Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925 RGBl I S. 189.

EStG 20 . . . . Reichseinkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920.

EStG 1891 . . Preußisches Einkommensteuergesetz vom 24. 6. 1891.

EStR 1939 . . Einkommensteuerrichtlinien für 1939.

EVR . . . . . Ergänzung der Veranlagungsrichtlinien zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer. EVR = 1934 = EVR für 1934.

EStG . . . . . Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 17. 2. 1939 RGBl I S. 283.

JW . . . . . Juristische Wochenschrift (jetzt: Deutsches Recht).

LR . . . . . Richtlinien für den Steuerabzug vom Arbeitslohn Rerl. d. RdF vom 30. 1. 1937 (S. 2220—440 III).

LS (3) . . . . . Lohnsteuersammelerlaß Rerl. des RdF vom 5. 7. 1935. (S. 2220—320 III).

LS (4) . . . . . Vierter Lohnsteuersammelerlaß Rerl. des RdF v. 3. 12. 1935. (S. 2220—360 III).

LStDB . . . . . Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen vom 10. 3. 1939 (RStBl 1939 S. 409).

LStDVO (1) . Verordnung des Steuerabzuges vom Arbeitslohn v. 29. 11. 1934.

LStDVO (2) . Zweite Verordnung zur Durchführung des Steuerabzuges vom Arbeitslohn vom 6. 2. 1938.

LStR 1940 . . . Lohnsteuer-Richtlinien 1940 vom 20. 1. 1940.

Mrozek-Kartei Steuerrechtssprechungskartei, herausgegeben vom Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln-Hansahaus.

RFH . . . . . Reichsfinanzhof.

RFH 22/23 . . Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes, Band 22, Seite 23.

RdF bzw. RFM Reichsminister der Finanzen.

RStBl . . . . . Reichssteuerblatt.

StAnpG . . . . Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 1934 RGBl I S. 925.

St.W . . . . . Steuer und Wirtschaft.

V.B. . . . . Völkischer Beobachter.

VR 1934 (1935, 1936, 1937) Richtlinien für die Veranlagung zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer für 1934 (1935, 1936, 1937), VR 1937 gelten auch für 1938. — Herausgeber: Das Reichsfinanzministerium.

ZAkfDR . . . . Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht.

Einleitung.

Wesensmerkmale und Zielsetzungen der Einkommensteuer.

Wenn man in der Finanzwissenschaft von der „allgemeinen Einkommensteuer“ spricht, so meint man in der Regel eine Steuer, die sich durch folgende Merkmale auszeichnet: Das Einkommen ist der Steuergegenstand (das, was besteuert wird) und die Steuerquelle (woraus die Steuer zu entrichten ist), der Einkommensinhaber, derjenige, der besteuert wird (Steuersubjekt). Die Steuerbemessungsgrundlage ist gleichsfalls das Einkommen, jedoch unter weitgehendster Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, soweit sie seine Leistungsfähigkeit beeinflussen. Man hebt ferner den Charakter als Personalsteuer und als einer allgemeinen Steuer hervor, indem man betont, daß das gesamte Einkommen, wie es einer Person zusteht, ohne Rücksicht darauf, woher das Einkommen stammt, als eine Einheit der Steuer zugrunde liegt. In bezug auf die Steuererhebung geht man davon aus, daß man grundsätzlich die individuelle Veranlagung als Ausgangspunkt wählt, die auf der vom Steuerpflichtigen selbst abgegebenen Erklärung fußt.

Die Einkommensteuer hat sich nach allgemeiner Ansicht [8]) aus zwei Wurzeln entwickelt, von denen die eine personalsteuerlichen, die andere ertragssteuerlichen Charakter besitzt. Die eine Linie geht von der Kopfsteuer über die Klassensteuer zur allgemeinen Einkommensteuer, die andere Linie wird dagegen nicht mit der gleichen Eindeutigkeit gezeichnet. Man hebt z. B. teilweise hervor, daß die Ertragssteuern sich durch einen Subjektivierungsprozeß zu partiellen Einkommensteuern entwickelt haben, die dann zu einer allgemeinen Einkommensteuer zusammengefaßt worden sind, [9]) teilweise sieht man eine Entwicklung von den objektiv ausgestalteten Ertragssteuern zu Vermögensobjekt- (Vermögenswert-) steuern und dann ebenfalls zur Erfassung sämtlicher einem Subjekt zufließenden Einkommensteile in der allgemeinen Einkommensteuer. [10]) Wenn man von allen in der geschichtlichen Entwicklung und in der wissenschaftlichen Darstellung vorhandenen Varianten absieht, zeigt sich ein fortschreitender Subjektivierungsprozeß hin-

[8]) Vergleiche den entsprechenden Abschnitt in fast jedem finanzwissenschaftlichen Lehrbuch.
[9]) Beispielsweise: Eheberg - Breslar 8. Aufl., S. 215 f.
[10]) Vgl. z. B. Bräuer: Art. „Ertragssteuer.“

sichtlich der Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse und bezüglich der einheitlichen Zusammenfassung des Einkommens einer Person als Besteuerungsgrundlage. Das gilt sowohl für die Zeit bis zur ersten eigentlichen Einkommensteuer in Preußen von 1891 als auch weiterhin für die Zeit bis zur ersten Reichseinkommensteuer von 1920. Die nachfolgende Zeit erfährt hinsichtlich dieser Entwicklung keine einheitliche Beurteilung mehr. [11])

In der folgenden Untersuchung soll diese allgemeine Entwicklungslinie weiterverfolgt und darüber hinaus versucht werden, an Hand der erwähnten Wesensmerkmale der allgemeinen Einkommensteuer zu untersuchen, welche Wandlungen sich in dem Erscheinungsbild dieser Steuer gegenüber ihrem finanzwissenschaftlichen Idealbild in der jüngsten Zeit vollzogen haben. Dabei ist davon auszugehen, daß auch die Zielsetzungen der Einkommensteuer nicht die gleichen geblieben sind. Ein Teil der eingetretenen Wandlungen erklärt sich bereits zwangslos aus diesen veränderten Zielsetzungen, auf die daher zunächst einzugehen ist. Dabei wird man der allgemein üblichen Einteilung in finanzpolitische, wirtschafts-, sozial-, bevölkerungs- und rassepolitische Zielsetzungen folgen können. [12]) Von dieser Gliederung werden die wesentlichsten, wenn auch nicht alle [13]) mit der Einkommensteuer verfolgten Ziele erfaßt.

Der Wandel in der finanzpolitischen Zielsetzung läßt sich dahin zusammenfassen, [14]) daß in der ersten Zeit nach der Machtübernahme sobald als möglich eine Steuersenkung in Aussicht gestellt wurde [15]) und späterhin der wachsende Staatsbedarf es notwendig erscheinen ließ, die Ergiebigkeit der Einkommensteuer durch verschärfte Steuererhebung und auch durch Umgestaltung einzelner Bestimmungen [16]) laufend zu erhöhen. Eine ins Einzelne gehende Untersuchung dieser offensichtlichen Entwicklung erübrigt sich. Es werden sich eine Anzahl Veränderungen in den Grundzügen der Einkommensteuer aus dieser Tatsache erklären.

---

[11]) Vgl. z. B. einerseits Weddigen, S. 96, 156 f, andererseits Teschemacher, S. 99, 127.

[12]) Z. B. Blümich: Der neue Finanzplan — Einl. S. 1 — mit einer kleinen Änderung. Die Einteilung ist wohl zuerst von Reinhardt verwandt worden.

[13]) Vgl. S. 16.

[14]) Der überwiegende Teil der Zielsetzungen läßt sich leicht aus dem Gesetzestext entnehmen und ist auch z. T. in den amtlichen Begründungen und Pressenotizen jeweils hervorgehoben worden. Es kann daher im allgemeinen eine Beschränkung auf eine kurze Zusammenstellung unter besonderer Berücksichtigung der Veränderungen erfolgen.

[15]) Vgl. z. B. Reinhardt: „Die neuen Steuergesetze", S. 4.

[16]) So auch Kaemmel: „Einkommensteuergesetz", 3. Aufl. § 6 Anm. 1 b.

Die Maßnahmen, bei denen die wirtschaftspolitischen Zielsetzungen der Einkommensteuer zum Ausdruck kommen, gliedern sich in die 1933 und 1934 getroffenen Bestimmungen und die der Jahre 1938 und Anfang 1939. Die erste Gruppe hat die Wirtschaftsankurbelung zum Zweck, so vor allem Bestimmungen, die der Arbeitsbeschaffung und Beseitigung der Arbeitslosigkeit dienen. Die wichtigsten unter ihnen sind die Einführung der Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter, [17]) die Steuerfreiheit von Ersatzbeschaffungen, die Maßnahmen zur Anregung der Bautätigkeit und die Steuerermäßigung für Hausgehilfinnen.

Die durch das EStG 34 eingeführte und durch das EStG 38 zum größten Teil wieder aufgehobene Sonderbehandlung der kurzlebigen Wirtschaftsgüter diente dem Kampf zur Verminderung der Arbeitslosigkeit durch Erhöhung der Kaufkraft der Unternehmer. Es wurde eine Anregung zur beschleunigten Anschaffung bzw. Herstellung von Wirtschaftsgütern des betrieblichen Anlagevermögens und der Erweiterung der Betriebsanlagen geschaffen. Näheres vgl. bei Kaemmel a. a. O. § 6 Anm. 1 b; RFH v. 24. 6. 1938, RStBl 1938, S. 988; VR 1934 „A Einführung"; Eheberg-Boesler 1939, S. 223 f. — Die Vollbeschäftigung in der Maschinenindustrie und die Rohstoffknappheit legten die Beseitigung der Bewertungsfreiheit nahe. Die Wiedereinführung ist, sobald der Finanzbedarf des Reiches es zuläßt, in Aussicht genommen, da die Bewertungsfreiheit eine erhebliche Vereinfachung in der Besteuerng bedeutet. (Vgl. Kaemmel a. a. O.). Über die praktische Auswirkung als Steueraufschiebung bzw. Steuererhöhung vgl Saekel a. a. O. und Kaemmel a. a. O., § 6, Anm. 11. Über die Steuerfreiheit von Ersatzbeschaffungen, die spätestens am 1. 1. 1936 an Bedeutung verlor, ist z. T. ähnliches zu sagen. Im einzelnen bei Blümich: Einkommensteuergesetz 3. Aufl., Anhang Nr. 2 zu §§ 4—7, S. 209. Die Anregung der Bautätigkeit, welche die Beseitigung der Arbeitslosigkeit, die Schaffung besserer Wohnungsverhältnisse und die Erhaltung eines festen Stammes zuverlässiger Landarbeiter zum Ziel hat, fand und findet z. T. auch heute noch ihren Niederschlag neben anderen in der Einkommensteuer Das gilt für Instandsetzungen und Ergänzungen an Gebäuden und Gebäudeteilen (Abzugsfähigkeit der aufgewendeten Beträge), für die Steuerfreiheit von Reineinkünften aus mittleren und neuesten Neuhausbesitz und die Steuerermäßigung für den Bau von Heuerlings- und Werkwohnungen für ländliche Arbeiter. Vgl. Blümich a. a. O. Anhang zu §§ 4—7; Becker: Zur Besteuerung des mittleren Neuhausbesitzes a. a. O.; Bühler — Bd. II, S. 120 f. — Durch die Steuermäßigung bei der Aufnahme von Hausgehilfinnen sollte ein Anreiz zu Neueinstellungen geschaffen werden, um den Arbeitsmarkt zu entlasten. Die Maßnahme hat, wenn man so will, einen Vorläufer in § 56a des EStG 25, wurde durch das Gesetz vom 1. 6. 1933 (RGBl. 1933/461) eingeführt, durch das Gesetz vom 12. 12 1933 umgestaltet [18]) und in erweiterter Form in das EStG 34 aufgenommen. Nach Veränderung der Arbeitsmarktlage wurde die Vergünstigung durch das EStG 39 im wesentlichen beseitigt und nur zur Vermeidung von Härten in geringem Umfange beibehalten.

---

[17]) In der Einkommensteuer taucht dieser Begriff im EStG 34 zum ersten Male auf.

[18]) Vgl. RGBl 1934/1.

An ihre Stelle tritt 1938 und am Anfange 1939 eine Ausgestaltung der Einkommensteuer, die dem Bedürfnis nach Planung des Arbeitseinsatzes und Lenkung der Produktion entspricht. Hierfür ist besonders charakteristisch die Wiederaufhebung der Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter und die Aufhebung der Steuerermäßigung für Hausgehilfinnen.

Von den sozial-, bevölkerungs- und rassepolitischen Maßnahmen grenzen sich die Bestimmungen, die rassepolitische Zwecke verfolgen, am deutlichsten gegenüber allen anderen Zielsetzungen ab. Es handelt sich um die besondere Ausgestaltung der Einkommensteuer für Juden, welche mit dem EStG 38 beginnt [19]) und in der Weiterentwicklung eine wachsende Steuerverschärfung mit sich bringt. Gegenwärtig besteht sie im wesentlichen darin, daß die Juden ohne Rücksicht auf den Familienstand grundsätzlich in die höchste Steuerstufe fallen und von der Möglichkeit eines Härteausgleiches ausgeschlossen sind.

Im einzelnen handelt es sich um folgende wichtige Bestimmungen: Zuerst fielen die Kinderermäßigungen weg (§ 32, 39 EStG 38); dann erhöhten sich nicht mehr die abzugsfähigen Sonderausgaben durch Kinder, die Juden sind (VR 37 zu § 10 EStG) das Ges. v. 17. 2. 39 brachte die erneute Änderung der §§ 32, 39 dahin, daß Juden grundsätzlich in die höchste Steuerstufe fallen. Das Gesetz v. 27. 2. 39 ließ gewisse Beträge (Bausparkassenbeiträge und Versicherungsprämien) nicht mehr als abzugsfähige Sonderausgaben bei Juden zu. Das Gesetz v. 17. 3. 39 schloß bei außergewöhnlichen Belastungen Steuerermäßigungen aus, wenn die Belastungen durch jüdische Kinder oder Angehörige verursacht worden sind (so auch schon LStDVO (2).

Die sozial- und bevölkerungspolitischen Maßnahmen sind dagegen einmal schwer untereinander abzugrenzen. Zum anderen läßt es sich nicht immer leicht entscheiden, ob eine Neuerung lediglich eine Anpassung der Besteuerung an die Leistungsfähigkeit darstellt oder ob sie darüber hinaus eine Vergünstigung mit sich bringt die als eine rein soziale bzw. bevölkerungspolitische Maßnahme anzusehen ist. [20]) Da die hierzu erforderliche, überaus schwierige Untersuchung hier nicht durchgeführt werden kann, soll die Entwicklung der Maßnahmen betrachtet werden, die als sozial- und bevölkerungspolitisch bezeichnet werden.

Ziel dieser Neuerungen ist vor allem die Entlastung kinderreicher Volksgenossen im Rahmen des gegenwärtig finanziell Möglichen gewesen. Der dadurch zu erwartende Ausfall an Steuern

[19]) Eine Darstellung der ersten Maßnahmen bei Spohr, Werner a. a. O.

[20]) Zu dieser Frage vgl. Burgdörfer — S. 63 u. den besonderen Hinweis auf die kopfsteuerartig wirkenden Zölle und Verbrauchssteuern S. 43 ff; Dora Schmidt — S. 75; über die grundsätzliche Problematik der Durchführbarkeit eines vollen Lastenausgleiches für kinderreiche Familien — vgl. Popitz: Art. „Einkommensteuer" a. a. O. Sp. 421.

wurde durch erhöhte Besteuerung der ledigen und kinderarmen Volksgenossen und durch sonstige Änderungen mit steuererhöhender Wirkung vermieden.[21]) Die Maßnahmen[22]) setzten dort ein, wo das EStG 25 seine allgemein anerkannten Schwächen zeigte.[23]) Gegenüber dem Tarif von 1925 ist bei der Tarifreform von 1934 der nunmehr engere Kreis der Steuerpflichtigen, denen ein steuerfreier Einkommensteil gewährt wird, unterschiedlich ausgestaltet worden. Die Bemessung erfolgt nach der Steuerkraft des Einzelnen unter Berücksichtigung des Familienstandes und der Kinderzahl. Kinderermäßigungen werden auf Grund des EStG 34 einer größeren Anzahl von Steuerpflichtigen gewährt.[24]) Durch das EStG 39 ist diese Zahl, wenn man von nichtarischen Steuerpflichtigen absieht, noch einmal beträchtlich vermehrt worden. Die Kinderermäßigungen selbst sind 1934 allgemein und für die arischen Steuerpflichtigen nach einigen unwesentlichen Änderungen im EStG 38 — durch das EStG 39 noch einmal erhöht worden. Als Gegenstück hierzu wurden die Ledigen, die kinderlos Verheirateten und (von bestimmter Einkommenshöhe ab) auch die kinderarm Verheirateten (1 u. 2 Kinder) bereits durch das EStG 34 erheblich höher besteuert. Nach Beseitigung einiger Härten hinsichtlich der älteren Ledigen durch das EStG 38 wurde die Besteuerung der Ledigen durch EStG 39 nochmals verschärft. Gleichzeitig wurde eine neue Steuergruppe für 5 Jahre und länger kinderlos Verheiratete geschaffen, die für diese Steuerpflichtigen gleichfalls eine Steuererhöhung mitsichbrachte.

Die sozial- und bevölkerungspolitischen Zielsetzungen kommen nicht nur in der Tarifgestaltung, sondern auch in anderen Bestimmungen zum Ausdruck, z. B. bei der Besteuerung im Falle außergewöhnlicher Belastungen und außergewöhnlicher Einkünfte (§§ 33, 34 EStG). So ist die Einkommensgrenze bei § 33 EStG 34, bis zu der außergewöhnlichen Belastung berücksichtigt werden, von 3000 RM auf 2000 RM gesenkt worden. Für kinderreiche Steuerpflichtige wurde dagegen die

---

[21]) Vgl. Reinhardt Fr. „Die neuen Steuergesetze" S. 4; derselbe: Rede anläßlich der Einweihung der Reichfinanzschule in Illmenau, V. B. vom 20. 6. 1936 Nr. 259; Graf Schwerin v. Krosigk a. a. O.

[22]) Eine eingehende Darstellung bei Wilhelm Hesse a. a. O.; eine kurze und klare Zusammenfassung bei Kaemmel a. a. O. § 32, Anm. 1—8.

[23]) Im einzelnen vgl. Kaemmel a. a. O. § 32, Anm. 2b; Friederike Braun a. a. O.; Wilhelm Hesse — S. 17 ff.; Burgdörfer — S. 11 ff — kommt bei seiner Untersuchung der Auswirkungen des EStG 25 zur Feststellung eines Steuerprivilegs zu Gunsten der Junggesellen.

[24]) Hierzu kommt die ausweitende Rechtsprechung des RFH mit Hilfe von § 1 StAnpG; vgl. z. B. RFH vom 7. 9. 1938 in RStBl 1938, S. 932.

bisherige Grenze nicht geändert.[25]) Die „Sonderbelastungsmindestgrenze" des § 21 Abs. II EStDB 39, welche einen gewissen Anhaltspunkt für die Anwendung des §§ 33 geben soll, ist nach der Kinderzahl gestaffelt worden. Desgleichen ist nach der maßgebenden Auslegung des § 34[26]) der Familienstand zu berücksichtigen.

Mit diesen drei Gruppen erschöpfen sich aber keineswegs die mit der Einkommensteuer verfolgten Ziele. Allein die umfangreiche Aufzählung der steuerfreien Einkünfte des § 3 läßt erkennen, daß die verschiedensten anderen Gesichtspunkte[27]) auf die Ausgestaltung der Einkommensteuer Einfluß haben. Ihre Bedeutung ist im Zunehmen begriffen.[28])

Wenn man die gesamte Entwicklung betrachtet, so fällt einmal das ständige Anwachsen nichtfiskalischer[29]) Zielsetzungen auf.[30]) Diese Feststellung wird man auch dann treffen können, wenn man es dahingestellt sein läßt, inwieweit die als sozial- und bevölkerungspolitisch bezeichneten Maßnahmen sich in einer besseren Anpassung der Steuer an die Leistungsfähigkeit erschöpfen und daher nicht als rein nichtfiskalische Zwecksetzungen zu betrachten sind. Wohl sind die wirtschaftspolitischen Maßnahmen nach Ankurbelung der Wirtschaft etwas zurückgetreten. Faßt man jedoch die große Linie ins Auge, so kann an dieser Feststellung kein Zweifel bestehen. Es handelt sich hierbei um eine Entwicklung, die schon längere Zeit vor 1933 ansetzt.[31]) Sie erklärt sich aus dem stärkeren Eingreifen des Staates in die Wirtschaft, aus dem gesteigerten Gestaltungswillen und der erstarkten Staatsgewalt. Es

---

[25]) Vgl. hierzu die Amtl. Begrd. des EStG 34 zu § 33; jetzt ist eine Grenze gänzlich weggefallen.

[26]) Vgl. Kaemmel a. a. O. § 34 Anm. 3 mit weiteren Angaben. Der Wegfall der unterschiedlichen Behandlung von Ledigen und Verheirateten spricht nur scheinbar gegen diese Tendenz; vgl. Amtl. Begrd. des EStG 39, Art. I Ziffer 6.

[27]) Z. B. Die Steuerfreiheit von Ehrenzulagen, die mit deutschen Kriegsorden und Ehrenzeichen verbunden sind, oder die Steuerfreiheit bestimmter Beträge für Angehörige der Wehrmacht, der SS-Verfügungstruppe und anderer Gliederungen.

[28]) Vgl. z. B. die Erweiterungen von § 3 im EStG 38 und nochmals im EStG 39. Bei der letzten Änderung handelt es sich vor allem um die Neuaufnahme der Bezüge nach dem Wehrmachtsfürsorge- und Versorgungsgesetz sowie nach dem Reichsarbeitsdienstversorgungsgesetz.

[29]) Unter nichtfiskalischen Zielen sollen hier alle die verstanden werden, welche nicht lediglich zur Erreichung eines Maximalertrages und zur Verteilung der Steuer der Leistungsfähigkeit verfolgt werden; vgl. zu dieser Abgrenzung auch Dora Schmidt — S. 15.

[30]) Ähnlich auch Schmölders. — S. 212.

[31]) Vgl. Lampe: Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung, insbesondere der Steuerbegünstigung — S. 172.

ist eine Entwicklung, die mit dem in der Wissenschaft nach dem Weltkriege vertretenen Idealbild im Gegensatz steht.[32]) Aus ihr läßt sich z. T. die Unruhe erklären, welche die jüngere Steuergesetzgebung beherrscht. Der rasche Wechsel der Verhältnisse macht es erforderlich, die Zielsetzungen zu ändern und damit die Steuern insoweit umzugestalten.

Aus dem Anwachsen der nichtfiskalischen Zielsetzungen ergibt sich weiterhin eine erhöhte Bedeutung der „Steuerprivilegien" im positiven wie negativen Sinne. Einerseits werden die Pflichtigen aus Gründen, die nicht in der Einkommenshöhe liegen, in geringerem Maße zur Steuer herangezogen (z. B. falls Einkünfte aus neuerrichteten Häusern vorliegen), andererseits haben sie höhere Steuern zu zahlen (z. B. Juden). Die Steuerprivilegien sind ja das eigentliche Mittel, um nichtfiskalische Ziele durchzusetzen.[33]) Es läßt sich ferner nicht verkennen, daß soweit man die allgemein als sozial- und bevölkerungspolitisch bezeichneten Maßnahmen betrachtet, die Einkommensteuer stärker als früher die individuellen Verhältnisse berücksichtigt. Es werden sich aber auch entgegengerichtete Tendenzen in der Entwicklung der Einkommensteuer zeigen.[34])

Wesentlicher als die Wandlungen in den mit der Einkommensteuer verfolgten Zielen, die sich in den entsprechenden gesetzgeberischen Änderungen niederschlagen, sind die Veränderungen, welche die Einkommensteuer als solche erfahren hat, ohne daß ihnen eine bewußte oder offen proklamierte, grundsätzliche Absicht des Gesetzgebers zugrunde liegt. Diese bedeutsamen wesensmäßigen, häufig jedoch nur in der Veranlagungspraxis und Erhebungstechnik zum Ausdruck kommenden Wandlungen der Einkommensteuer sollen der eigentliche Gegenstand der folgenden eingehenderen Untersuchung sein.

---

[32]) Z. B. Dora Schmidt (1926), S. 39 f.

[33]) Vgl. z. B. die Zusammenstellung der Steuerprivilegien bei der Lohnsteuer zum Zweck der Durchsetzung von Zielen, die von der Partei und den Gliederungen gestellt sind im „Angriff" vom 9. 12. 1935, besonders in Erscheinung tritt das Anwachsen der Privilegierungen in den LStR 1940, vgl. z. B. Oeftering „Die Lohnsteuerrichtlinien 1940", Nr. 5, 8, 11, 25 und andere Neuerungen.

[34]) Siehe S. 99 ff.

A. Wandlungen der Einkommensteuer.

I. Veränderungen in der Steuererhebung.

Seit 1933 sind eine Reihe von allgemeinen Veränderungen in der Steuererhebung eingetreten, die sich auch auf die Einkommensteuer auswirken. Es ist nur an die Änderungen der Reichsabgabenordnung, an das Steueranpassungsgesetz und an die Buch- und Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung zu erinnern. Nicht alle diese Maßnahmen haben Veränderungen in der Struktur der Einkommensteuer hervorgerufen, mögen sie auch anderweit von weittragender Bedeutung sein. Der Einfluß beispielsweise des Ausbaues der Buch- und Betriebsprüfung auf das Erscheinungsbild der Einkommensteuer ist jedoch nicht zu verkennen.[35]) Um sich ein Bild von der Bedeutung der sich hierauf, d. h. vor allem auf die Gewinnermittlung beziehenden Veränderungen zu verschaffen, ist es erforderlich, sich die Entwicklung und gegenwärtige Bedeutung dieser Einrichtung der Reichfinanzverwaltung kurz zu vergegenwärtigen.

Die ersten Versuche hinsichtlich der Einführung eines Buch- und Betriebsprüfungsdienstes[36]) im Jahre 1921 — die zunächst von einer Abteilung des Reichsfinanzministeriums, seit 1924 von dem OFPr. für Brandenburg geleitet wurden, — führten 1925 zur Einführung der dreijährigen Pflichtprüfung für Großbetriebe. Die Rückverlegung in das Reichsfinanzministerium im Jahre 1926 brachte eine straffere Zusammenfassung und wohl auch eine straffere Handhabung mit sich. Nebenher lief die schon aus dem Jahre 1918 stammende „Nachschau" im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer, die sich aber bald von selbst auch auf eine Überprüfung der Einkommensteuererklärung erstreckte. Das Nachschauwesen in der Hand des Umsatzsteuer-Bearbeiters und der Buch- und Betriebsprüfungsdienst — oft in der Hand eines besonderen Sachbearbeiters — liefen nebeneinander her, und unterschieden sich faktisch nur dadurch, daß von dem ersteren die Kleinbetriebe und von letzterem die Mittel- und Großbetriebe erfaßt wurden. Während die Zeit nach 1926 keine wesentlichen Neuerungen mit sich brachte, trat seit dem Umbruch ein verstärktes Interesse der Reichfinanzverwaltung für diese Einrichtung in Erscheinung. Seit etwa 1935 steht sie im Vordergrund der Bestrebungen der Steuerbehörde. Die Umsatzsteuernachschau und der Buch- und Betriebsprüfungsdienst wurden zur Betriebsprüfung zusammengefaßt. Die Einführung der Wareneingangs-VO und der

[35]) Vgl. das hierüber im Abschnitt „Schätzungen" Gesagte.
[36]) Zum folgenden vgl. Knopf a. a. O. mit weiteren Literaturangaben.

VO über die Verbuchung der Warenausgänge, die Einrichtung der Betriebsprüfungsarchive, die Neuschaffung der Kontrollmitteilungen und die Förderung der Kennzahlforschung, sowie die umfassende Schulung und Spezialausbildung der Finanzbeamten zu Betriebs- und Fachprüfern deuten die gegenwärtige Bedeutung der Betriebsprüfung bei der Steuererhebung an. [37]) Erwähnt sei nur noch, daß Hand in Hand mit diesen Erweiterungen erhöhte Anforderungen an die Sorgfalt der Steuererklärungen, die Buchführung und lückenlose Beibringung der den Finanzbeamten interessierenden Belege gestellt werden.

Bei der folgenden Erörterung der einzelnen Veränderungen in der Steuererhebung sind sowohl diese allgemeinen Erscheinungen, die sich auch auf die Erhebung der Einkommensteuer auswirken, berücksichtigt, als auch die speziellen nur die Veranlagungstechnik der Einkommensteuer berührenden Wandlungen.

a) Einkommensermittlung.

1. Allgemeine Entwicklungslinien.

Den einzelnen Methoden der Einkommensermittlung sind einige Entwicklungslinien gemeinsam.

Schärfer als bisher tritt — von der Einkommensermittlung her gesehen, — eine Teilung der Einkunftsarten in Erscheinung, und zwar gehören zu einer Gruppe die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. III Ziffer 1 bis 3 EStG), zur anderen die aus selbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie aus den sonstigen Einkünften des § 22 EStG (§ 2 Abs. III Ziffer 4 bis 7 EStG). Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nehmen hierbei, trotzdem sie zu ersten Gruppe gehören, eine gewisse Mittelstellung ein. War bisher schon eine solche Zweiteilung vorhanden, die vor allem darauf beruhte, daß bei der Ermittlung dessen, was besteuert werden sollte, hinsichtlich der 1. Gruppe die Veränderungen des dem Erwerb dienenden Vermögens grundsätzlich berücksichtigt wurden, bei der 2. Gruppe jedoch nicht, so ist seit dem EStG 34 diese noch vertieft worden. „Betriebseinnahmen" und „Betriebsausgaben" sind für die Einkommensermittlung nur bei der ersten Gruppe zu berücksichtigen, „Einnahmen" und „Werbungskosten" nunmehr bei der zweiten. Der Trennung der Betriebsausgaben von den Werbungskosten ist hierbei ein größeres Gewicht beizulegen.

[37]) Über Ziele der Betriebsprüfung vgl.: Reinhardt — „Wesen und Aufbau der Betriebsprüfung der Reichfinanzverwaltung" in Reinhardt-Vorträge a. a. O., S. 67 ff.

Seit dem EStG 20 ist die Entwicklung folgende: Im EStG 20 war es zweifelhaft, ob die Betriebsausgaben Werbungskosten sind oder nicht. Nach dem EStG 25 umfaßten die Werbungskosten die Betriebsausgaben, was jedoch wiederum nicht ganz eindeutig war, sodaß man sich allgemein auf die Formel einigte: Die Betriebsausgaben seien im Sinne der Werbungskosten auszulegen. Seit dem FStG 34 ist dann die erwähnte Scheidung durchgeführt. (Im einzelnen vgl. Franz Loose a. a. O., S. 9 ff.). Der Begriff der „Einnahmen" galt im EStG 25 wie der Werbungskostenbegriff, für alle Einkünfte.

Die vier Begriffe haben jetzt folgenden Inhalt: „Betriebseinnahmen" sind alle in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft, des Gewerbes oder der selbständigen Arbeit unmittelbar oder mittelbar zufließen. „Einnahmen" sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen der übrigen Einkünfte zufließen.

„Betriebsausgaben" sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind (§ 4, Abs. IV EStG). — „Werbungskosten" sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (§ 9, Abs. I EStG). — Bei den Betriebsausgaben ist im besonderen zu beachten, daß sie weiter als die Werbungskosten gefaßt sind. Es ist nicht Voraussetzung, daß die Betriebsausgaben der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Betriebseinnahmen dienen.

Die praktische Bedeutung der begrifflichen Unterscheidung läßt sich leicht verdeutlichen. So sind z. B. Abschreibungen auf den Teilwert und Rückstellungen zwar Betriebsausgaben, jedoch nicht Werbungskosten. [38]) Bei der gleichen Sachlage kommt man also bei verschiedenen Einkunftsarten zu verschiedenen Ergebnissen hinsichtlich der Einkommensermittlung.

Weiterhin ist durch die scharfe Trennung des Anwendungsbereiches der Keim für eine noch weitergehende Auseinanderentwicklung dieser beiden Gruppen gelegt, soweit nämlich Neuerungen auftreten, die nur die Werbungskosten oder nur die Betriebsausgaben betreffen. [39])

Eine andere — vor allem seit dem EStG 34 — sich zeigende Änderung, die für alle Einkommensermittlungsarten von Bedeutung ist, besteht in der einengenden Auslegung von Werbungskosten und Betriebsausgaben. Am offensichtlichsten tritt sie bei den Ausgaben in Erscheinung, welche ihre Abzugsfähigkeit verloren haben.

Über diese bekannte Erscheinung läßt sich leicht ein Überblick gewinnen, wenn man die jährlich in der Deutschen Steuerzeitung erscheinende Zusammenstellung der abzugsfähigen Ausgaben (Werbungskosten u. Betriebsausgaben) von Hirche miteinander vergleicht. Bei einer Gegenüberstellung der Zusammenstellung von 1935 (DStZ 1935, S. 175 ff.) und 1939 (DStZ 1939, S. 136 ff.) lassen sich über 30 neue nichtabzugsfähige Ausgaben feststellen. Hierunter befinden sich auch eine Anzahl, die ihre Abzugsfähigkeit verloren haben. Aufwendungen, die mit der Lebensführung in Zusammenhang stehen

[38]) RStBl 37/770 bei einem Hausbesitzer.
[39]) Vgl. z. B. die Umgestaltung der Werbungskosten durch das EStG 39. Im einzelnen S. 60 f.

(§ 12, Ziffer 1 FStG), treten hierbei besonders in den Vordergrund. Einengend hat hierbei vor allem Satz 2 von Ziffer 1 gewirkt, der gegenüber § 18, Ziffer 2 EStG 25 neu ist. Durch diese — in etwa durch die Rechtsprechung vorbereitete Neuerung haben auch diejenigen Aufwendungen für Lebensführung ihre Abzugsfähigkeit verloren, die die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. — Bei den häufigen schwierigen Abgrenzungsfragen gegenüber den Werbungskosten und Betriebsausgaben hilft man sich dadurch, daß man bei Zweifeln sich seit 1933 für Nichtabzugsfähigkeit entscheidet. Vgl. hierüber auch Kaemmel a. a. O., § 12, Anm. 1 mit weiteren Angaben.

Eine nicht so offensichtliche und auch nicht so bekannte Tendenz besteht darin, die an sich einheitlichen Begriffe „Betriebsausgaben" und „Werbungskosten" bei verschiedenen Anwendungsgebieten verschieden auszulegen. Bei den Werbungskosten tritt eine verstärkte Differenzierung in erster Linie zu Tage und zwar hier eine solche nach den einzelnen Einkunftsarten.

Eng wird der Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ausgelegt. Nur die unmittelbar und in erster Linie mit den Einkünften zusammenhängenden Aufwendungen werden hier als Werbungskosten angesehen.

Wird z. B. die Verwaltung eines notleidenden Grundstückes von einem Hypothekengläubiger der in der darauffolgenden Zwangsversteigerung das Grundstück ersteht, übernommen, so werden die dadurch entstehenden Kosten nicht mehr als Werbungskosten angesehen (vgl. RStBl 1935/1510), obwohl man sie als Aufwendungen zur „Sicherung und Erhaltung" von Einnahmen ansehen kann.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist man dagegen weniger streng. Man kann sogar sagen, daß sich hier eine gewisse Annäherung der Werbungskosten an die weitergefaßten Betriebsausgaben zeigt.

Alle Ausgaben für die Wiederherstellung und Erneuerung von Fahrstuhlanlagen werden z. B. als der Erhaltung von Miet- und Pachteinnahmen dienend angesehen (VR 1937 C VI 4, Abs. 1 und C VI 5), obgleich sie nicht immer so erforderlich sind, wie zweckdienliche Maßnahmen im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens zur Erhaltung der Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Reisekosten vom Wohnort zum auswärtigen, nicht zum Einzugs- und Siedlungsgebiet gehörenden Belegenheitsortes des Grundbesitzes sind bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, nicht dagegen bei Einkünften aus Kapitalvermögen Werbungskosen. [40])

Diese unterschiedliche Auffassung der Werbungskosten geht in ihren Anfängen schon auf die Zeit vor dem EStG 34 zurück.

Die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und bei den sonstigen Einkünften des § 22 EStG sind mit

[40]) Eine ABC-Übersicht der Werbungskosten — gegliedert nach Einkunftsarten — bei Kaemmel a. a. O. § 9, Anm. 19—22.

den übrigen und auch unter sich schwer vergleichbar. In der Natur der Einkünfte liegt es begründet, daß jeweils andersartige Aufwendungen in Frage kommen. Die Sonderentwicklung besteht hier fast ausschließlich darin, daß je länger und sorgfältiger die Rechtsprechung und Praxis die abzugsfähigen Ausgaben bestimmt, sie sich desto deutlicher voneinander abheben. Die Entwicklung ist bereits soweit fortgeschritten, daß man 1939 dazu überging, die Werbungskosten für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gesondert zu definieren, [41]) wodurch die einheitliche Fassung des § 9 Abs. I EStG an Bedeutung verloren hat.

Bei den Betriebsausgaben tritt weniger eine Differenzierung nach den in Frage kommenden Einkunftsarten als vielmehr nach den jeweils angewandten Gewinnermittlungsmethoden in Erscheinung, und zwar als notwendige Folge der verschiedenen Ermittlungsarten. Besondere Veränderungen in dieser Aufgliederung sind jedoch nicht festzustellen.

Bisher war die Rede von Wandlungen, die das durch die Veranlagung bzw. durch die Einkommensermittlung zu erzielende Ergebnis betreffen. In den folgenden Einzeldarstellungen treten auch die Änderungen in der Art und Weise der Veranlagung in den Vordergrund.

2. Gewinnermittlung unter Zugrundelegung der Bilanz (§ 5 EStG).

Am sorgfältigsten wird der Gewinn bei den Steuerpflichtigen ermittelt, welche nach der Bilanz versteuert werden. Es sind auf Grund des EStG 38 nur noch die Gewerbetreibenden im Sinne des § 15 EStG, [42]) deren Firma ins Handelsregister eingetragen ist. Nach § 13 EStG 25 waren es noch alle Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet waren, und diejenigen, die, ohne dazu verpflichtet zu sein, solche tatsächlich führten. Das EStG 34 brachte dann die erste Einschränkung dieses Kreises von Steuerpflichtigen, indem es die zweite Gruppe des § 13 EStG 25 wegließ. Eine weitere, wenn auch vermutlich nicht sehr umfangreiche Einschränkung hat dann die heute gültige Regelung mit sich gebracht. Genaue Angaben über die Zahlen der Steuerpflichtigen, die heute nach der

[41]) Vgl. § 20 , Abs. II, S. 2 LStDB: Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die die Ausübung des Dienstes mit sich bringt, soweit die Aufwendungen nicht nach der allgemeinen Verkehrsauffassung durch die allgemeine Lebensführung bedingt sind.

[42]) Vgl. VR 1937 BVV.

Bilanz versteuert werden, lassen sich nicht machen.[43]) Die einzige Zahl, die sich errechnen läßt, scheint zu sein, daß im Jahre 1936 auf weit weniger als 1,7 % der einkommensteuerzahlenden Volksgenossen bzw. auf weit weniger als 9,8 % aller veranlagten Einkommensteuerzahler diese Gewinnermittlungsmethode angewandt wurde.

Diese Zahl ist wie folgt ermittelt:

Auf Grund einer Statistik der Arbeitsgemeinschaft der Industrie- und Handelskammer in der Reichswirtschaftskammer, gab es Ende 1936 225 000 Einzelfirmen, 50 000 offene Handelsgesellschaften und 9000 Kommanditgesellschaften (vgl. Wirtschaft und Statistik, 1939, S. 771). Unter Berücksichtigung von § 215 AO und dem Handelsrecht werden diese Zahlen zusammenzuziehen sein. Von der Gesamtzahl 284 000 ist mit Sicherheit zu sagen, daß sie größer ist als die Zahl der unter § 5 EStG fallenden Steuerpflichtigen, und zwar 1. um die, welche zwar nach dem HGB, nicht jedoch nach § 15 EStG einen Gewerbebetrieb besitzen, 2. der nicht geringen Anzahl derjenigen, welche kein steuerpflichtiges Einkommen besitzen, 3. derjenigen, welche keine ordnungsmäßige Buchführung haben. Alle drei Gruppen lassen sich nicht bestimmen und daher durch deren Abzug die Ausgangszahl nicht mehr korrigieren. Die Zahl der steuerbelasteten Lohnsteuerpflichtigen betrug 1936 13,296 Mill. (Vgl. Statistik des Deutschen Reiches Bd. 530, S. 9), die steuerzahlenden veranlagten Einkommensteuerpflichtigen 2,792 Mill. (Stat. des Deutschen Reiches, Bd. 534, S. 10. Insgesamt waren es 16,088 Mill. einkommensteuerzahlende Volksgenossen, wobei nicht diejenigen inbegriffen sind, welche nur im Wege des Kapitalabzugsverfahren erfaßt werden. Diese Zahl dürfte aber nur ganz geringfügig die Endsumme erhöhen, von der 284 000 = 1,7 % betragen. Vergleichszahlen für die zurückliegende Zeit lassen sich wegen der früheren Abgrenzung dieser Ermittlungsart und dem Fehlen sonstiger statistischer Angaben nicht ermitteln.

Dieser geringe Prozentsatz entspricht insofern nicht der Bedeutung dieser Einkommensermittlungsart für die Einkommensteuer, als er die größten Steuerzahler enthält. Jedoch spielt die Besteuerung auf Grund der Bilanz für die Einkommensteuer eine erheblich geringere Rolle, als man in Anbetracht der häufigen und ausführlichen Behandlung in der Literatur anzunehmen geneigt ist.

Der Gewinn wird bei § 5 in der Weise ermittelt, daß das Betriebsvermögen für den Schluß von zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren verglichen wird. Dieser Vergleich erstreckt sich auch auf den zum Anlagekapital gehörenden Grund und Boden. Auf diesem Wege wird die Vermögensbewegung erfaßt und zwar die Verluste schon vor Realisierung, der Gewinn grundsätzlich erst mit der Realisierung. Da der Besteuerung der Buchstand zu Grunde gelegt wird, ergibt sich z. T. eine Besteuerung nach dem Sollbestand

[43]) Eine Statistik darüber besteht nicht. Die Handelregisterstatistik ist, abgesehen davon, daß sich aus ihr nicht die genaue Zahl ermitteln ließe, zu wenig aufgegliedert.

und nicht nach den Isteinnahmen.[44]) Die Besteuerung erfolgt an sich auf Grund des nach kaufmännischen Grundsätzen ermittelten Gewinnes im Anschluß an die Handelsbilanz.

Die Entwicklung, die diese Gewinnermittlungsart — abgesehen von der zurückgehenden Bedeutung — seit dem EStG 25, vor allem seit dem EStG 34 durchmacht, erstreckt sich weniger darauf, wie der Gewinn ermittelt wird, als auf das, was man als Gewinn glaubt ermitteln zu können. Zur Entwicklung der Art und Weise der Gewinnermittlung ist kaum etwas anderes zu sagen, als was über die Veränderungen hinsichtlich der Betriebsprüfungen ausgeführt worden ist. Die Änderungen dagegen, welche sich letzten Endes auf den Gewinnbegriff auswirken, zeigen eine weitere zu beachtende Entwicklungslinie. Sie haben sich vorwiegend außerhalb des Gesetzes vollzogen. Am besten lassen sie sich an dem Verhältnis zwischen Steuer- und Handelsbilanz verfolgen.

Die uneinheitliche Lösung des Problems Bilanz und Steuer durch das EStG 25 ist oft kritisiert worden. Das Auseinandergehen von Handels- und Steuerbilanz war der Anlaß zu vielen Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde, und verursachte auf beiden Seiten eine nicht immer fruchtbare Mehrarbeit.[45]) So ist es verständlich, daß man 1934 im neuen Einkommensteuergesetz eine Annäherung von Steuer- und Handelsbilanz anstrebte. Eine solche Annäherung[46]) wurde auch tatsächlich erzielt, wenn man auch von einer völligen Angleichung beider Bilanzen weit entfernt blieb.

Eine Annäherung bewirkte § 6, Nr. 1, S. 4 EStG 34: Die Abschreibungsfreiheit kurzlebiger Wirtschaftsgüter. Auf Grund dieser Bestimmung konnte bei einem Teil der Anlagewerte der freiesten Handhabung der Wertansätze in der Handelsbilanz auch in der Steuerbilanz gefolgt werden. Durch § 6, Nr. 2, S. 3 EStG 34 wurde die früher vorgeschriebene strenge Bilanzkontinuität insoweit gelockert, als nunmehr für sogenannte Nichtabnutzungswerte eine Behandlung entsprechend der vom Handelsrecht und auch von der Betriebswirtschaftslehre aufgestellten Grundsätze ermöglicht wurde. § 7, Abs. I EStG 34 übernahm weiterhin die von der Rechtsprechung anerkannten sogenannten wirtschaftlichen Abschreibungen, welche den Abschreibungen für Abnutzung und Substanzverringerung an die Seite gestellt wurden. Vgl. hierzu auch Bühler a. a. O., S. 14 ff, der unter diesem Gesichtpunkt auch noch § 5, Abs. II EStG 34 heranzieht.

Es traten damals aber auch schon Umstände in Erscheinung, welche auf eine erneute Entfernung beider Bilanzen hindeuteten, so vor allem die seit 1933 allgemein zu beobachtende Verschärfung in

---

[44]) Vgl. hierüber z. B. Bühler, Bd. II, S. 41.

[45]) Vgl. z. B. hierzu auch Bühler: Bilanz und Steuer, S. 14.

[46]) Vgl. Amtl. Begründung zum EStG 34 zu § 5 und RdErl. des RdF vom 20. 12. 1934 III, Nr. 2 RStBl 1935, S. 2.

der Anwendung der steuerlichen Vorschriften. [47]) Die weitere Entwicklung ist einmal durch die zunehmende Bedeutung der steuerlichen Korrekturposten gekennzeichnet, welche den Grundsatz, daß die Steuerbilanz sich nach der Handelsbilanz zu richten habe, durchbrechen. Es sind vor allem die Änderungen in bezug auf die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben und die Bewertungen hervorzuheben. Hinsichtlich der Entnahmen und Einlagen dagegen ist nichts Wesentliches festzustellen.

Offensichtlich ist bei den nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben, daß einige Posten dem wertmäßigen Betrage nach zugenommen haben. So sind die nichtabzugsfähigen Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern (§ 12 Ziff. 3 EStG) erheblich gestiegen. Das ständige Steigen der Spenden für gemeinnützige Zwecke (z. B. das Aufkommen des WHW), welche insoweit den Personalsteuern gleichgesetzt sind, [48]) ist gleichfalls ein Zeichen für die Erhöhung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben.

Die bereits erwähnte einengende Auslegung des Betriebsausgabenbegriffes hat ferner die Zunahme von nicht abzugsfähigen Aufwendungen zur Folge. Hierbei handelt es sich in der Regel um Ausgaben, welche den die Handelsbilanz ausweisenden Gewinn mindern. [49])

Auf die Entwicklung der einzelnen steuerlichen Bewertungsfragen einzugehen, gesehen in ihrem Verhältnis zu den handelsrechtlichen Grundsätzen, würde auf zu umfangreiche Einzeluntersuchungen führen. [50]) Es läßt sich aber leicht erkennen, daß die durch das EStG 34 erstrebte und auch erreichte Annäherung der

---

[47]) Über die Bedeutung der Neuformulierung von § 6, Abs. I, S. 1 EStG 34 in diesem Zusammenhang vgl. Fürnrohr —J. W. 1935, S. 3188.

[48]) Vgl. RFH, RStBl 1933/811 f.; VR 1937 C II V. In Danzig hatte man einfach das WHW-Opfer in den Einkommensteuertarif eingearbeitet; vgl. Lademann, S. 322.

[49]) Einige solche Aufwendungen sind z. B. Kosten für Tageszeitungen, die für den Betrieb bestimmt sind (RStBl 35/414), Schmiergelder RdErl. des RdF vom 26. 1. 1939, S. 2118—255 III; DAF-Zuschüsse zur Beschaffung von Festanzügen (RStBl 1938/161), nicht kriminelle Ordnungsstrafen im Sinne des Verwaltungsrechts, z. B. wegen Verstoßes gegen Wirtschaftsanordnungen des Vierjahresplanes (RStBl 39/511) u. a. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß es auch einige Ausgaben gibt, die neuerdings abzugsfähig geworden sind, z. B. die Kosten der Steuerberatung (EStBl 38/93 f; früher abweichend RStBl 32/823). In ähnlicher Weise kann man das Urteil RFH, RStBl 39/393). werten (betr. die Anschaffung eines besonders großen und teuren Wagens); daß sie weitaus in der Minderzahl sind, braucht nicht besonders betont zu werden.

[50]) Einiges über die Entwicklung der Bewertungsvorschriften bei Dingler, S. 17 f.

steuerlichen Bewertungsgrundsätze an die kaufmännischen [51]) seit dieser Zeit nicht fortgeschritten ist. Es zeigt sich sogar eine rückläufige Bewegung. Als Belege hierfür seien nur erwähnt die grundsätzliche Aufhebung der Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter, die Befolgung der Reinhardt'schen Teilwerttheorie in der Verwaltungspraxis und ihr teilweises Eindringen in die Rechtsprechung des Reichfinanzhofes und die in der Praxis sich zeigende immer weitergehende Erschwerung eines beliebigen Überganges zum niedrigeren Teilwert, obwohl § 6 Ziff. I S. 2 EStG eine uneingeschränkte Wahlfreiheit vorsieht. Mit Recht hebt Kaemmel [52]) hervor, daß der eigentliche Grundgedanke der steuerlichen Bewertungsvorschriften, der auch in der Rechtsprechung seinen Niederschlag findet, der Schutz fiskalischer Interessen ist. Als natürliche Folge der stärkeren Hervorkehrung dieses Grundgedankens erklärt sich dann die Entfernung von den kaufmännischen Bewertungsgrundsätzen.

Mit den Bewertungsfragen hängen eng die der Aktivierung zusammen. Der Wunsch, das Steueraufkommen möglichst zu erhöhen, war auch hier die Ursache von Änderungen, und zwar der Verschärfung der Aktivierungspflicht. Die zunehmende Verschärfung, welche z. B. Bühler zu dem Urteil „einer erheblichen Überspannung der Aktivierungspflicht a u c h in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes" [53]) (nicht nur in der Verwaltungspraxis) kommen läßt und die selbst von einem Vertreter der Reichsfinanzverwaltung als außerordentlich weitgehend bezeichnet [54]) wird, ist so offensichtlich, daß sie keines besonderen Nachweises bedarf. Hervorgehoben werden soll jedoch, daß heute in zahlreichen Fällen selbst dann eine Aktivierungspflicht besteht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis führt, daß durch eine Ausgabe ein Gegenwert nicht entstanden ist. [55]) Ein Kaufmann jedoch aktiviert und darf auch nur in der Handelsbilanz aktivieren, wenn und insoweit ein Wert neu geschaffen oder ein vorhandener vermehrt worden ist.

Die Spanne der Entwicklung seit 1925 läßt sich wie folgt charakterisieren:

F ü r d i e J a h r e 1 9 2 5 b i s 1 9 3 0 gibt Walter a. a. O., S. 55 unter Berufung auf E. Becker und andere treffend die Grenzen der steuerlichen

[51]) Amtl. Begrd. zum EStG 34 zu § 6.
[52]) A. a. O. § 6, Anm. 2.
[53]) Bühler: Lehrbuch — Bd. II, S. 74.
[54]) Kaemmel a. a. O. § 5. Anm. 9b; „Sie umfaßt also auch alle Erwerbungen, die weder körperliche Sachen sind, noch Rechte im bürgerlichen Sinne begründen, sie geht also außerordentlich weit...;" vgl. auch a. a. O., Anm. 9d.
[55]) Bühler a. a. O., S. 73.

Aktivierung an: „Bei allen Aktivierungen ist jedoch zu beachten, daß es sich nicht um rein rechnungsmäßige Transaktionen handelt, daß also eine Ausgabe einfach als solche aktiviert würde, sondern daß die Aktivierung immer nur ein wirtschaftliches Gut erfaßt. Das Wirtschaftsgut darf sich allerdings nicht so ins Allgemeine verflüchtigen, daß es nur als Steigerung des Goodwills des ganzen Unternehmens in Erscheinung tritt, wie etwa die Kosten der Niederzwingung eines Wettbewerbsunternehmens durch dauernde Unterbietung oder die Kosten durch Beschickung einer Ausstellung."

1936 ist der RFH in einer Entscheidung (RStBl 36/848) der Ansicht, daß ein Zeitungsverlag 4500 RM aktivieren muß, die er zur Abwendung eines drohenden Wettbewerbs ausgegeben hat, ohne auch nur einen neuen Abonnenten zu gewinnen, lediglich deshalb, weil damit eine Gefahr abgewandt worden sei.

1939 lag dem RFH bei einer für die Aktivierungpflicht grundlegenden Entscheidung folgender Sachverhalt zur Beurteilung vor (RStBl 1939/630 ff): „Eine Schokoladenfabrik, welche auf Grund einer gewerbepolizeilichen Anordnung gezwungen wurde, ihren Betrieb zu verlegen, kaufte eine ehemalige Strumpffabrik zu 260 000 RM. Die Umbaukosten betragen 205 878,32 RM. Unvorhersehbare, nachträglich sich zeigende Mängel liegen nicht vor. Hierzu wird folgendes ausgeführt: „Erwirbt ein buchführender Kaufmann ein Gebäude, um es für Zwecke seines Betriebes als Fabrikgebäude einzurichten, so gehört der Aufwand hierwegen regelmäßig zu den Herstellungskosten (d. h. er ist aktivierungspflichtig) auch in soweit, als er im laufenden Betrieb als ein Teil der Unkosten behandelt werden könnte."

„Der Gesamtaufwand auf den Gegenstand, um ihn erstmals in betriebsfähigen Zustand zu versetzen, setzt sich daher zusammen aus dem Kaufpreis + Umbauten + Erhaltungsaufwand. Dieser Gesamtaufwand stellt erst, erstmals und einmalig, dem Beschwerdeführer das einheitliche Wirtschaftsgut — Fabrikgebäude — betriebsfähig zur Verfügung. Es ist daher nicht zulässig, diese Ausgaben zum Teil als laufende Unkosten sofort wieder abzuschreiben."

Mit anderen Worten: der Steuerpflichtige muß zunächst so aktivieren, als wenn das Gebäude einen Wert von rund 466 000 RM darstellt, und kann dann später hiervon Abschreibungen vornehmen. Wenn nun der Beschwerdeführer nach Ausbruch des Krieges dieses wieder veräußern muß, weil alles stilliegt und weil ihm für den erforderlichen Erhaltungsaufwand hinsichtlich anderer Fabrikgrundstücke die nötigen Mittel fehlen, er auch einen Käufer, sagen wir, eine Firma zur Herstellung von Munitionstaschen findet, so wird diese ihm nicht, wie vielleicht eine andere Schokoladenfabrik 300 000 RM bieten können, sondern, wenn sie neben dem geringeren Gebäudewert für sie, die drohende Aktivierungspflicht bei den erforderlichen erneuten Umbauten mit einkalkuliert, vielleicht nur 50 000 RM.

Die steuerliche Aktivierungspflicht entfernt sich somit auch von der Aktivierung eines ordentlichen Kaufmanns. [56])

Als weitreichende Neuerung zur Frage der steuerlichen Aktivierung sei noch die Aktivierungspflicht der Fertigungsgemein-

[56]) Welchen Umfang das angenommen hat, kann man beispielsweise aus der beträchtlichen Zahl größerer Aktiengesellschaften entnehmen, die aus Gründen der Vorsicht in ihren Handelsbilanzen nich die vom Seuerrecht verlangten höheren Werte ansetzen. Ähnlich Brönner a. a. O., S. 9.

kosten auf Grund des Gutachtens des RFH vom 4. 2. 1939 erwähnt.[57]) Bisher war, dem Handelsrecht entsprechend, ein Wahlrecht gegeben, sie zu aktivieren oder nicht zu aktivieren. Auf einen längeren Zeitraum gesehen, braucht diese neue Aktivierungspflicht normalerweise von keiner wirtschaftlichen Bedeutung zu sein, da die Folgen der Aktivierung bzw. Nichtaktivierung sich ausgleichen.[58]) Die Besonderheit liegt jedoch darin, daß es durch das Gutachten zur Pflicht erhoben worden ist, einen nicht realisierten Gewinn und zwar von beträchtlichem Umfange[59]) auszuweisen und zu versteuern, was vor dieser Stellungnahme den RFH auch abgehalten hat, das Wahlrecht aufzugeben.[60])

In einem Falle scheint neuerdings die Steuerbilanz sich enger an die Handelsbilanz anzulehnen, nämlich beim Vorliegen einer unrichtigen Handelsbilanz, und zwar dann, wenn der Steuerpflichtige zu viel Gewinn ausweist. Die fast völlige Umkehrung der Anschauungen tritt hier besonders deutlich in Erscheinung.

RFH v. 17. 3. 1931 RStBl 1931, S. 281: „Soweit die Bewertung von Vermögensgegenständen in den Handelsbilanzen gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstößt, sind Bilanzen, auch wenn sie handelsrechtlich nicht geändert werden... für die Besteuerung nicht maßgebend, vielmehr zu berichtigen."

Es ist allerdings hinzuzufügen, daß die damalige Rechtsprechung nicht ganz einheitlich war. Vgl. RFH v. 11. 2. 1930 — RStBl 1930, S. 153, das die bekannte Formulierung von der „phantastischen Überbewertung" prägte.

1935 formulierte dann der RFH in der Entscheidung v. 23. 5. 1935 (RStBl 1935, S. 1467) wie folgt (inhaltlich):

„Nichtigkeit der Handelsbilanz (d. h. notwendige Berichtigung bei Zugrundelegung für die Besteuerung) kann bei Schätzungen, die der Abschreibung zugrundeliegen, nur in den allerkrassesten Fällen angenommen werden."

Zu dieser Entscheidung bemerkt Bühler in „Bilanz und Steuer", S. 123: „Anscheinend soll auch ein zehnfaches Mißverhältnis noch kein genügend krasser Fall sein."

Diese Auffassung wird damit gerechtfertigt, daß es mit nationalsozialistischer Anschauung nicht vereinbar sei, Gewinnausschüttungen auf Grund von falschen Bilanzen vorzunehmen, und dann der Steuer gegenüber sich auf die Unrichtigkeit der Bilanz zu berufen. Vgl. auch Bühler a. a. O., Seite 122.

---

[57]) RStBl 1939, S. 321 ff; zu dem ganzen Fragenkreis vgl. auch Frank E.: Die Kalkulation von Generalunkosten... a. a. O.

[58]) So auch das Gutachten a. a. O., Ziff. 6.

[59]) Die Fertigungsgemeinkosten betragen oft 50 v. H. der gesamten Herstellungskosten; vgl. auch Gutachten a. a. O., Ziff. 9.

[60]) Vgl. Gutachten a. a. O. zu Ziff. 5: „Solange die Vorräte noch im Besitz des Steuerpflichtigen sich befinden, bleibt es unsicher, ob der Betrag, der als Selbstkostensumme (lies: Herstellungskosten) sich errechnet, bei der Veräußerung wirklich erzielt wird."

In Wahrheit handelt es sich hier dagegen um ein besonderes deutliches Abweichen von der „richtigen" Handelsbilanz.

Zusammenfassend läßt sich auf Grund der wenigen Beispiele bereits sagen, daß in der kurzen Zeitspanne seit 1934 sich eine überraschend weite Entfernung der Steuerbilanz von der kaufmännischen Bilanz vollzogen hat. Hebt man die wesentlichsten Wandlungen hervor, so ist daher neben der zurückgehenden Bedeutung der Besteuerung nach der Bilanz nicht weniger auf die Änderungen hinsichtlich dessen hinzuweisen, was man als den zu besteuernden Gewinn ansieht.

3. Gewinnermittlung unter Zugrundelegung eines einfachen Bestandsvergleichs (§ 4 Abs. I EStG).

Hier besteht der Unterschied zu der zuvor behandelten Gewinnermittlungsart im wesentlichen darin, daß bei der Gewinnermittlung auf Grund des einfachen Bestandsvergleichs Veränderungen, die den zum Anlagekapital gehörenden Grund und Boden betreffen, nicht berücksichtigt werden, und daß das Privatvermögen von dem Betriebsvermögen nach objektiven Merkmalen und nicht, wie bei § 5 EStG, nach der jeweiligen buchmäßigen Behandlung abzugrenzen ist. [61])

Auch bei dieser gleichfalls noch als sorgfältig anzusprechenden Art, den Gewinn zu ermitteln, ist eine Einschränkung in ihrer Anwendung festzustellen. Sie ist im wesentlichen auf die noch zu erörternde Ausdehnung der auf Richtsätzen fußenden Schätzung zurückzuführen. [62]) Der Gewinn wird auf Grund des einfachen Bestandsvergleiches bei den buchführenden Land- und Forstwirten, den handelsbuchführenden Kleingewerbetreibenden, den Steuerpflichtigen, welche Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen und Handelsbücher führen, und den Steuerpflichtigen, welche nach § 161 AO zur Buchführung und zum Vermögensvergleich verpflichtet sind, (—diese decken sich bereits weitgehend mit den bereits aufgezählten Steuerpflichtigen. —) ermittelt. Ihre Zahl läßt sich noch schwerer feststellen, als die Zahl der auf Grund der Bilanz Besteuerten. Sie läßt sich nur schätzen und mag bei der Ver-

---

[61]) Im einzelnen vgl. Blümich „Einkommensteuergesetz", 3. Aufl. § 5, Anm. 1; eine Folge hiervon ist, daß hier der Betriebsausgabenbegriff enger ist, denn Ausgaben, soweit sie der Bestandsvergleich nicht umfaßt, werden nicht berücksichtigt.

[62]) Vgl. S. 47 ff: sie wirkt sich hier — im Gegensatz zu der vorher erörterten Gewinnermittlung — in einem zu beachtenden Umfange aus, weil die Gewinnermittlung unter Zugrundelegung des einfachen Bestandsvergleichs auch auf mittlere und kleine Gewerbetreibende angewandt wird.

anlagung für 1936 15 bis 20 % der veranlagten Einkommensteuerzahler betragen haben.

Die Schätzung beruht auf folgenden Unterlagen: Bei der Veranlagung für 1936 bezogen 1,7 % der veranlagten Steuerzahler Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, 37,1 % aus Gewerbebetrieb und 4,7 % aus selbständiger Arbeit. (Vgl. Tabelle I). Unter Vorwegnahme späterer Eegebnisse kann die Zahl der so veranlagten Land- und Forstwirte und Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht mehr als 1 % betragen, wahrscheinlich sogar erheblich weniger. Etwa 50 % der Steuerpilichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieben werden nach der hier vertretenen Ansicht geschätzt, sodaß insgesamt 19 % bleiben. Von diesen sind noch die Zahl der Gewerbetreibenden abzusetzen, welche auf Grund des Einnahmeüberschusses besteuert werden, die, wie gleichfalls noch erörtert wird, auch von untergeordneter Bedeutung ist. Die Angabe von 15—20 % aller veranlagten Steuerpflichtigen hat also eine gewisse Wahrscheinlichkeit für sich.

Im Gegensatz zu der Gewinnermittlung auf Grund der Bilanz hat sich hier auch die Art und Weise der Gewinnermittlung, allerdings nur geringfügig, geändert. An die Stelle des Vergleichs der Einnahmen und Ausgaben in Verbindung mit einem teilweisen Bestandsvergleich (§ 12 EStG 25) ist durch das EStG 34 der Vergleich des Betriebsvermögens am Schluß von zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren getreten. [63])

Über die Veränderungen hinsichtlich dessen, was man als Gewinn zu ermitteln für richtig hält, ist das Gleiche zu sagen, wie bei der Besteuerung auf Grund der Bilanz. [64]) Es fallen im wesentlichen hier nur diejenigen Änderungen weg, welche auf Grund der anderen Weise, den Gewinn zu ermitteln, nicht zur Auswirkung kommen.

4. Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich durch Abzug der Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen (§ 4 Abs. III EStG).

Weit einfacher als die zuvor erwähnten Ermittlungsmethoden ist diejenige, welche lediglich den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben berücksichtigt. Es werden hier grundsätzliche Veränderungen im Betriebsvermögen nicht beachtet, es

[63]) Über die geringe praktische Bedeutung vgl. auch die Amtl. Begrd. zum EStG 34 zu § 4; es muß jetzt z. B. der Kassenbestand in den Bestandsvergleich einbezogen werden, was in dieser Art bis zum EStG 34 nicht erforderlich war.

[64]) Über die weitgehende Aktivierungspflicht vgl. z. B. B. RStBl 1939/297 (Uferschutzanlagen); ferner auch Kaemmel a. a. O., § 5, Anm. 9 d u. a.

sei denn ausnahmsweise in Form von gewissen Zu- und Abschlägen. [65]) Diese Gewinnermittlungsart trägt der Erfahrung Rechnung, daß bei ganzen Gruppen von Pflichtigen die Vergleichung des Bestandes des Betriebsvermögens einen geringeren Einfluß auf das festzustellende Einkommen hat. [66]) Es lohnt sich daher bei ihnen nicht, den Gewinn auf eine so komplizierte Art und Weise zu ermitteln, wie es durch die Methoden unter Einbeziehung des Bestandsvergleichs geschieht. Die Gewinnermittlungsmethode des § 4 Abs. III EStG gilt gleichfalls für die drei ersten Einkunftsarten, nähert sich aber bereits der Ermittlungsart, die für die Einkünfte 4 bis 7 des § 2 EStG in erster Linie zur Anwendung kommt, nämlich der Feststellung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten.

Die Annäherung dieser beiden Einkommensermittlungsmethoden beruht nicht nur darauf, daß das Betriebsvermögen bei beiden nicht berücksichtigt wird, sondern darüber hinaus an einer weitgehenden Angleichung dessen, was bei der einen Methode als Betriebsausgaben und bei der anderen als Werbungskosten bezeichnet ist. Vgl. hierüber auch Kaemmel a. a. O., Anm. 1 zu § 9.) Die Differenzierung der Betriebsausgaben nach den Gewinnermittlungsmethoden äußert sich also darin, daß bei der Besteuerung nach der Bilanz am meisten darunter fällt, bei dem einfachen Bestandsvergleich die in Frage kommenden Kosten entfallen, welche sich auf die nicht in dem Bestandsvergleich einbezogenen Güter beziehen, und bei der Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich der Betriebsausgabenbegriff so eng ausgelegt wird, daß er sich stark dem der Werbungskosten nähert. Besondere hierauf beziehende Veränderungen lassen sich in neuerer Zeit wohl nicht feststellen.

Für die Gestalt der Einkommensteuer ist die Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich insofern von Bedeutung, als das Einkommen auf diesem Wege in einer verhältnismäßig rohen und primitiven Weise ermittelt wird.

Bei der Entwicklung des in § 4 Abs. III EStG geregelten Weges sind zwei Umstände zu beachten. Wenn man den Anwendungsbereich berücksichtigt, müßte man meinen, daß dieser Ermittlungsart heute eine erheblich größere Bedeutung beizumessen ist als früher. Einmal sind die Voraussetzungen für die Anwendung die-

---

[65]) § 4, Abs. II EStG 34 bzw. § 4, Abs. III EStG 38 lautet: „Weicht das Betriebsvermögen am Schluß des einzelnen Wirtschaftsjahres vom Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Regel wesentlich nicht ab, so kann als Gewinn der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden. Dabei können wirtschaftlich ins Gewicht fallende Schwankungen im Betriebsvermögen, die in einem Jahre ausnahmsweise auftreten, durch Zu- oder Abschläge berücksichtigt werden."

[66]) Vgl. hierüber auch Becker E.: Einkommensteuergesetz. Vorbem. zu §§ 12, 13, B I 4.

ser Ermittlungsart gegenüber dem EStG 25 erleichtert; zum anderen hat § 4 Abs. III eine ausweitende Auslegung erfahren.

§ 12, Abs. I, S. 3 EStG 25 ließ eine Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich dann zu, wenn 1. das Betriebsvermögen am Schluß der einzelnen Steuerabschnitte keinen wesentlichen Schwankungen zu unterliegen pflegte und 2. Waren am Schlusse des Steuerabschnittes nicht über das übliche Maß vorhanden waren. Sieht man von kleineren Unterschieden ab, so ist die wesentliche Neuerung die, daß im EStG 34 die 2. Vorraussetzung weggefallen und daher höchstens insoweit zu berücksichtigen ist, als sie die 1. enthält.

Bei der Auflegung des § 4 Abs. III kommt es darauf an, was man als beachtliche bzw. unbeachtliche Schwankungen ansieht. Ein sich über Jahre erstreckendes langsames Auf- und Absteigens des Betriebsvermögens wird garnicht berücksichtigt . Gelegentliche Schwankungen sind nach den Ergänzungsrichtlinien für 1934 A I erst dann durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen, wenn sie die Hälfte des Betriebsvermögens überschreiten. Aus der Formulierung in Nr. 8 der EStR für 1939 wird man entnehmen können, daß eine noch großzügigere Handhabung in Zukunft erwünscht ist. Auch sonst verfährt man bei der Berücksichtigung der Schwankungen, die im Schätzungswege ermittelt werden (vgl. auch Mrozek-Peters, Kommentar § 4 Anm. 59 am Ende), nicht kleinlich. Das gilt sowohl hinsichtlich der Schwankungen, welche über die Anwendung bzw. Nichtanwendung dieser Gewinnermittlungsart entscheiden, als auch hinsichtlich der, die durch eventuelle Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen sind. [67])

In Wahrheit wird aber ein großer Teil der an sich unter § 4 Abs. III fallenden Steuerpflichtigen (das sind kleinere Land- und Forstwirte, Kleingewerbetreibende, Handwerker, freie Berufe und sonstige selbständige Berufstätige) [68]) auf eine noch einfachere Art und Weise veranlagt, nämlich nach Durchschnittsätzen und im Wege der Schätzung, die z. T. in Anlehnung an die Richtsätze erfolgt. Für die Einkünfte aus der Landwirtschaft spielt diese Gewinnermittlungsart — seit der VO über die Aufstellung von Durchschnittsätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft — [69]) wohl keine Rolle mehr, da die kleineren Landwirte von den Durchschnittsätzen erfaßt werden. [70])

Bei den Handwerkern und Kleingewerbetreibenden ist der erfaßte Kreis dadurch eingeschränkt, daß es oft an einer regelmäßigen Buchführung fehlt, die bei § 4 Abs. III vorausgesetzt wird. Da häufig auch heute noch nicht Entnahmen aus der Tageskasse auf-

---

[67]) In einzelnen vgl. Mrozek-Peters a. a. O. § 4, Anm. 51; Blümich, Einkommensteuergesetz, 2. Aufl. § 4 Anm. 14; Oeftering: die vereinfachte Gewinnermittlung, a. a. O.

[68]) So auch Blümich: Einkommensteuergesetz, 3. Aufl. § 4 Anm. 4; ähnlich auch schon für das EStG 25, Strutz, Bd. I, § 12 Anm. 29.

[69]) VO v. 31. 12. 1936 RGBl I 1937, S. 1.

[70]) Bühler, Bd. II, S. 100 ff — erwähnt nicht einmal mehr diese Gewinnermittlungsart im Zusammenhang mit der 1. Einkunftsart. Andere Ansicht scheint noch Blümich a. a. O. zu sein.

gezeichnet werden, greifen nicht selten doch die Richtsätze Platz. [71]) Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden dagegen bis auf einen geringeren Prozentsatz [72]) auf diesem Wege ermittelt.

Zusammenfassend wird zu sagen sein, daß die Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich auch heute noch eine zu beachtende Rolle spielt. Die Bedeutung wird im Vergleich zur Zeit des EStG 25 [73]) annähernd als gleich anzusehen sein, wenn man noch berücksichtigt, daß die Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit gegenüber 1925 einen höheren Prozentsatz in bezug auf die Gesamtzahl der Einkommensteuerpflichtigen ausmachen. [74] Ein gewisser Anhaltspunkt dafür, in welcher Größenordnung sich die Zahl der nach § 4 Abs. III veranlagten Steuerpflichtigen bewegt, läßt sich auf Grund der statistischen Bearbeitung der Veranlagung für 1936 gewinnen. Bei dieser Veranlagung hatten 4,7 % der veranlagten Steuerpflichtigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Zahl der Steuerpflichtigen, welche Einkünfte aus selbständiger Arbeit besitzen, auf die § 4 Abs. III nicht angewandt wird, so wie die Zahl der Landwirte, die trotz der damals schon anzuwendenden Durchschnittsätze nach dem Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben veranlagt wurden, wird man vernachlässigen können. Es bleibt dagegen die hier zu berücksichtigende Zahl der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb ungewiß.

Die sich aus den dargestellten Gründen ergebende Verschiebung des Anwendungskreises für die Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich ist für den Wandel der Einkommensteuer von geringerer Bedeutung. Auch sonst sind keine Umstände zu erkennen, die eine besondere Beachtung erfordern.

5. Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten.

Bei einer „nichtselbständigen Tätigkeit" — hierzu gehört z. B. in der Regel die Tätigkeit von Arbeitern, Angestellten und Beamten — sind im allgemeinen Vermögensgegenstände von untergeordneter Bedeutung. Soweit es sich ferner um Erträge handelt, die ohne Arbeit oder nur auf Grund einer begrenzten Verwaltungstätigkeit aus Vermögen bezogen werden, wie Kapitalerträge, Einkünfte aus

---

[71]) So auch z. B. Bühler, Bd. II, S. 98.

[72]) Ausnahmen sind z. B. Ärzte mit großen Röntgenanlagen, bei denen die Abschreibung eine wichtige Rolle spielt.

[73]) Vgl. Tabelle I, S. 114

[74]) Den Anwendungsbereich für das EStG 25 darf man nicht zu eng annehmen; vgl. z. B. Strutz a. a. O.

Vermietung und Verpachtung, oder solchen aus sonstigen Bezügen im Sinne des § 22 EStG (z. B. Renten), kommt es bei der Einkommensermittlung weniger auf die Veränderungen der Vermögensgegenstände an, als auf die Ermittlung der Erträge, welche sie abwerfen. Bei den Einkünften des § 2 Abs. III Ziff. 4 bis 7 wird daher das Einkommen lediglich als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, was der Gewinnermittlung auf Grund des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben weitgehend gleicht. Der Unterschied ergibt sich lediglich aus der unterschiedlichen Fassung der vier Begriffe. Man wird dagegen bei der Ermittlung des Einnahmeüberschusses über die Werbungskosten nicht gleichfalls von einer primitiven Form der Einkommensermittlung sprechen können, denn hier liegt es mehr in der Natur der Einkünfte, daß man auf einen Bestandsvergleich verzichtet, wohingegen bei der Ermittlung nach § 4 Abs. III ein an sich erforderlicher Bestandsvergleich als zu umständlich und nicht recht lohnend weggelassen wird.

Die Bedeutung dieser Einkommensermittlung hat seit 1925 stark zugenommen. Vernachlässigt man die Zahl der Steuerpflichtigen, deren Einkommen auf Grund von Hilfsmethoden ermittelt wird,[75]) (diese spielen bei den hier in Frage kommenden Einkünften eine geringere Rolle) so wurden bei der Veranlagung für 1936 57,5 % aller veranlagten Steuerzahler auf Grund des Einnahmeüberschusses ermittelt. 1925 waren es nur 22,01 %. Seit dieser Zeit ist der Prozentsatz fast stetig gewachsen.[76]) Weiterhin wird das Einkommen der im Abzugswege erfaßten Steuerpflichtigen auf diese Weise ermittelt. Ihre Zahl, soweit man nur die Steuerbelasteten berücksichtigt, ist allerdings im Verhältnis zu der Anzahl der Veranlagten zurückgegangen.[77]) Insgesamt wurden unter Zugrundelegung der Steuer für 1936 bei mehr als 90 % aller Einkommensteuerzahler das Einkommen als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt.[78])

Die Art und Weise dieser Einkommensermittlung hat sich seit dem EStG 25 so gut wie nicht geändert. Lediglich bei der Art und Weise der Berücksichtigung der Werbungskosten ist hervorzuheben, daß durch das EStG 39 der Abzug in der Form von Pausch-

[75]) In Frage kommen vor allem: Durchschnittsätze, Pauschalbesteuerung und Schätzung.

[76]) Vgl. hierzu Tabelle I.

[77]) Vgl. Tabelle III.

[78]) Vgl. Tabelle III und I: Von den rund 2,79 Mill. veranlagten Steuerzahlern und etwa 13,29 Mill. im Abzugswege Erfaßten fallen von den letzteren fast alle, von den ersteren die reichliche Hälfte hierunter.

beträgen zurückgetreten ist.[79]) Anders ist es jedoch hinsichtlich dessen, was als Einnahmeüberschuß angesehen wird.

Die veränderten Anschauungen über das, was man als das zu besteuernde Einkommen anzusehen hat, finden ihren Niederschlag in der Umgrenzung der Werbungskosten.

Die wesentlichsten Änderungen wurden schon erwähnt. Sie bestehen einmal in der Einengung dessen, was man geneigt ist, als Werbungskosten anzuerkennen. Alles bei den Betriebsausgaben darüber Gesagte gilt entsprechend hier auch. Zum anderen zeigt sich die deutlicher in Erscheinung tretende unterschiedliche Umgrenzung und Inhaltsbestimmung der Werbungskosten nach den Einkunftsarten. Nicht neu ist dagegen die Neigung in den zahlreichen Grenzfällen, in denen es schwierig ist, zu unterscheiden, ob es sich um rein private oder berufliche Ausgaben handelt, die Abzugsfähigkeit zu verneinen. Schon zum EStG 25 vertrat der Reichsfinanzhof dieser Auffassung.[80]) Heute ist man lediglich geneigt, noch leichter die Abzugsfähigkeit zu verneinen.

b) Hilfsmethoden der Veranlagungspraxis.[81])

1. Durchschnittsätze.

Die Durchschnittsätze in dem heutigen Sinne treten zum ersten Mal im EStG 34 auf. Es handelt sich hierbei um eine Methode der Einkommensermittlung, die in dem hervortretendsten Gegensatz zu den vor 1934 bekannten Wegen steht. Sie weicht wesentlich von den bisher erörterten Einkommensermittlungsarten ab. Der Gewinn oder auch die Elemente der Gewinnermittlung[82]) werden auf Grund von Tatsachen, die mit dem Einkommen in mehr oder minder engem Zusammenhang stehen, die sich aber leicht feststellen lassen, errechnet. Fällt ein Steuertatbestand in den Rahmen des auf

---

[79]) Über die Bedeutung dieser Entwicklung vgl. S. 60 f.

[80]) Nachweis bei Loose a. a. O. S. 8.

[81]) Die Besteuerung nach dem Verbrauch, bei welcher der Aufwand als Einkommen fingiert wird, gleichgültig woher die Mittel stammen (Popitz: Art. Einkommensteuer a. a. O. Sp. 432), ist für die gegenwärtige Einkommensteuer ohne praktische Bedeutung. Bei der Veranlagung für 1936 waren es noch 314 Steuerpflichtige, die nach dem Verbrauch besteuert wurden (Statistik des Dtsch. Reiches, Bd. 534, S. 28). Es oll daher auf diese Hilfsmethode der Einkommensermittlung nicht näher eingegangen werden. Eine Zusammenfassung der wesentlichen Neuerungen enthält die amtl. Begründung zum EStG 34 zu § 48. Die Anzahl dieser Steuerpflichtigen ist seit längerer Zeit ständig im Sinken begriffen. (Statistik des Dtsch. Reiches, a. a. O.).

[82]) Vgl. Kaemmel: Einkommensteuergesetz, § 29 Anm. 2.

ihn angewandten Durchschnittsatzes und ist die Rechnung vorschriftsmäßig durchgeführt, so steht damit die Besteuerungsgrundlage fest. Auf die tatsächlichen Verhältnisse, die möglicherweise erheblich von den bei der Aufstellung des Durchschnittsatzes angenommenen normalen Verhältnissen abweichen, wird keine Rücksicht genommen (vgl. § 29 Abs. IV EStG).

Es gibt keine allgemeinen Vorschriften darüber, von welchen Grundlagen die Rechnung auszugehen hat, und wie diese durchzuführen ist. Das ist vielmehr der jeweiligen Regelung bei der Aufstellung eines Durchschnittsatzes überlassen. [83]) Als Ausnahme bestimmt § 29 Abs. III EStG, daß der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus in einem Hundertsatz des zuletzt festgestellten Einheitswertes des Grundstücks bemessen werden kann.

Der Durchschnittssatz im Sinne des geltenden Einkommensteuerrechts hat einen Vorläufer in dem Durchschnittsatz auf Grund vom § 46 EStG 25. Der Unterschied zwischen dem Durchschnittsatz im alten und im neuen Sinne besteht darin, daß man früher die Anwendung eines auf den Steuerfall an sich zutreffenden Durchschnittsatzes verhindern konnte, indem man bewies, oder glaubhaft machte, daß die Besonderheiten des einzelnen Falles eine abweichende Besteuerung erforderlich machen. Ein Durchschnittsatz war, wenn man von den sich aus den Beweisschwierigkeiten ergebenden Folgen absieht, nur dann unabwendbar, wenn ein nach Ansicht des Gesetzgebers bei Aufstellung des Durchschnittsatzes normaler Betrieb vorlag. [84])

§ 46 EStG 25 lautet: „Als Hilfsmittel für die Besteuerung können Durchschnittsätze für das Einkommen oder für seine Ermittlungsgrundlagen festgesetzt werden, hierbei ist die Landesregierung oder die von ihr bezeichnete Verwaltungsbehörde zu beteiligen. Die Durchschnittsätze sind der Feststellung des Einkommens zugrunde zu lagen, es sei denn, daß der Steuerpflichtige in seiner Steuererklärung abweichende Angaben macht und sie entweder beweist oder so belegt, daß eine von den Durchschnittsätzen abweichende Schätzung geboten ist."

Diese Bestimmung hat eine zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausweitende Auslegung durch die Rechtsprechung erfahren. So sah man bald von dem Erfordernis ab, daß die abweichenden Angaben bereits in der Steuerklärung enthalten sein müssen. Es genügte auch, wenn der Steuerpflichtige solche Tatsachen im Einspruchs- und Berufungsverfahren vorbrachte. Vgl. RFH VI A 425/26 v. 9. 2. 1927, StWVI Nr. 224. Vor allem aber kam es bei der Beurteilung der Vorschrift darauf an, was man unter dem Wort „belegt" verstand. Hierüber geben zwei Entscheidungen Auskunft:

RFH VI A 27/27; StW VI Nr. 63 Ziff. 2: Jedenfalls „genügt es für den Steurpflichtigen, um eine von den Durchschnittsätzen abweichende Veran-

[83]) Über die theoretisch mögliche Ausgestaltung vgl. Frank E: Pauschalierung und Pauschalfestsetzung im neuen Steuerrecht, S. 1103.

[84]) Ähnlich auch Busch a. a. O., S. 7.

lagung herbeizuführen, nicht nur zu behaupten, daß sein Einkommen erheblich hinter dem sich aus der Anwendung der Durchschnittssätze ergebenden Betrage zurückgeblieben sei, vielmehr muß er die näheren Verhältnisse und Umstände darlegen und glaubhaft machen, aus denen sich ein geringeres Einkommen schließen läßt."

RFH VI A 486/26 v. 19. 1. 1927; StW VI Nr. 63, Ziff. 1: Es würde zu weit führen, „etwa dem Pflichtigen einfach die Beweislast im Sinne der entsprechenden zivilproz. Vorschriften für die Unrichtigkeit der Durchschnittsätze in bezug auf seine Wirtschaft aufzubürden und damit dem § 46, S. 2 die Bedeutung der Umkehrung der nach der AO grundsätzlich die Behörde treffende Beweislast beizulegen. Man wird auch hier die Auslegung wieder aus dem eigentlichen Zwecke des § 46 heraus, den Veranlagungsbehörden die Einschätzung des Pflichtigen zu erleichtern, vorzunehmen haben. Dabei wird davon auszugehen sein, daß die besonders sorgfältige und eingehende Ermittlung aller für die Schätzung bedeutsamen Umstände bei der Feststellung der Durchschnittsätze zur Folge haben muß, daß auch an den Steuerpflichtigen erhöhte Anforderungen bezüglich der Angaben und Belege, mit denen er die auf eine so brauchbare Unterlage aufgebaute Schätzung angreifen will, gestellt werden müssen. Das Maß dessen, was er vorbringen und in welchem Umfange er seine Angaben belegen muß, um eine abweichende Schätzung zu erzielen, wird sich jeweils nach den Umständen des Einzelfalles und der Art der Einwendung richten müssen ..."

Die Bedeutung eines früheren Durchschnittsatzes für die Ermittlung des der Steuer zu Grunde zu legenden Einkommens entsprach in etwa der eines heutigen Richtsatzes. Man wird sogar sagen können, daß die Anwendung eines früheren Durchschnittsatzes leichter abzuwenden war, als die eines heutigen Richtsatzes es ist[85]) trotz der unterschiedlich rechtlichen Konstruktion, die das Gegenteil vermuten läßt.[86]) Die Durchschnittsätze im alten Sinne haben sich als Hilfsmittel zur Vereinfachugn der Veranlagung nicht bewährt. Dem Steuerpflichtigen war es ohne große Mühe möglich, die Anwendung auf seinen Fall zu verhindern, sodaß von der Möglichkeit, Durchschnittsätze zu erlassen, nur sparsam Gebrauch gemacht worden ist. Nach Einführung der landwirtschaftlichen Einheitssteuer haben sie für das Einkommensteuerrecht keine Rolle mehr gespielt.

Wenn man die Entwicklung der neuen Durchschnittsätze betrachtet, so ist einmal zu beachten, daß für sie von vornherein ein

---

[85]) Über die Richtsätze vgl. S. 47 ff; besonders das über die Beweiskraft der Richtsätze für das Finanzamt Gesagte. Röttinger a. a. O., Sp. 472 geht sogar soweit, zu behaupten, daß die früheren Richtsätze und Durchschnittsätze sich faktisch kaum unterscheiden, da die Finanzämter die Neigung haben, sich an die unverbindlichen Sätze ebenso zu halten, wie an die verbindlichen, zumal die Verbindlichkeit eingeschränkt sei.

[86]) Gegen einen Durchschnittsatz konnte man nicht geltend machen, daß er in falscher Weise aufgestellt worden sei, wohl aber kann man das theoretisch einem Richtsatz gegenüber vorbringen. Gegen die Anwendung beider kann man dagegen einwenden, daß die Voraussetzungen zur Anwendung garnicht gegeben sind.

größerer Anwendungsbereich vorgesehen ist. Vor allem können heute im Gegensatz zur Regelung vor 1934 auch zur Ermittlung von Einkünften aus Gewerbebetrieben Durchschnittsätze aufgestellt werden. [87]) Von der im einzelnen aus § 29 EStG ersichtlichen umfassenden Möglichkeit wurde anfänglich kein Gebrauch gemacht. In bezug auf die gewerbliche Wirtschaft sind hierfür zwei Gründe bekannt. Einmal, so heißt es in den VR 1935, wollte man abwarten, ob die Dresdener Verordnung über die Einführung eines Wareneingangsbuches zu einem vollen Erfolg führen werde, [88]) zum anderen ist sie wohl bisher auch auf Grund von Vorstellungen der Wirtschaft unterblieben. [89]) Ende 1936 wurde dann der Durchschnittsatz für nichtbuchführende Landwirte eingeführt. [90]) Anfang 1937 trat der Durchschnittsatz zur Bemessung des Nutzungswertes im eigenen Einfamilienhaus hinzu. [91])

Die Entwicklung der Durchschnittsätze wird verständlich, wenn man die Gründe betrachtet, die zu ihrer Einführung Anlaß gegeben haben. Bei der Veranlagung vor allem der kleinen Gewerbetreibenden und Landwirte hatte man schon vor 1925 bereits soviel praktische Erfahrung gesammelt, daß man die Ermittlung des tatsächlich erzielten Einkommens als zu schwierig erkannte. Im allgemeinen fehlten und fehlen auch heute noch praktisch brauchbare Unterlagen zur genauen Feststellung des Einkommens. Hierzu kommt, daß die Zahl dieser Steuerpflichtigen sehr groß, ihr Einkommen jedoch gering ist, sodaß der erzielte Steuerertrag in keinem Verhältnis zu den aufgewandten Verwaltungskosten steht. [92]) Die Verhältnisse liegen sogar so, daß sich nicht einmal

---

[87]) Hierzu auch Stolle — S. 160.

[88]) Vgl. VR 1935 D. I. 1; George, Heinz — S. 55.

[89]) Schreiben der Arbeitsgemeinschaft der Industrie- und Handelskammern in der Reichswirtschaftskammer Tgb. Nr. VI 227/36 vom 20. Januar 1936: „Der Reichminister der Finanzen nimmt den Wünschen der Wirtschaft entsprechend von der Aufstellung und Anwendung von Durchschnittsätzen nach § 29 EStG Abstand. Dagegen werden, wie bisher, für nichtbuchführende Gewerbetreibende Richtsätze aufgestellt ..." -Die Ermittlung des individuellen Einkommens entspricht vor allem dem Wunsche der Mittelstandsorganisationen. Vgl. Wiemann, Karl — S. 61. Neben anderem wird sich wohl daraus erklären lassen, daß man durch die Einführung der Durchschnittsätze nicht die Pläne über die Ausbreitung der Buchführung durchkreuzt sehen möchte. Das Einzelne hierzu vgl. Frank E. „ Pauschalierung, Pauschalfestsetzung im neuen Steuerrecht" — S. 1105.

[90]) VO v. 31. 12. 1936 RGBl I 1937, S. 1 und Erl. vom gleichen Tage, RStBl 1937/33.

[91]) VO v. 26. 1. 1937, RGBl I 1937/99 und Erl. vom gleichen Tage, RStBl 1937/161.

[92]) Angedeutet z. B. auch in der amtlichen Begründung des EStG 34 zu § 29.

die Arbeit einer Einzelschätzung lohnt, vor allem, wenn sie sorgfältig durchgeführt werden soll. [93]) Der im EStG 25 eingeschlagene Weg brachte nicht die gewünschte Vereinfachung in der Besteuerung, weil er noch eine Möglichkeit gab, die Sachlage des einzelnen Steuertatbestandes zu berücksichtigen. 1934 wählte man den gleichen Weg der Steuervereinfachung, jedoch konsequenter und radikaler. Da es auf der Hand liegt, welche Härten die neuen Durchschnittsätze im einzelnen Fall für den Steuerpflichtigen bedeuten können, erklärt sich neben dem bereits Erwähnten u. a. hieraus die bisher zögernde Handhabung des an sich weitgreifenden § 29 EStG.

2. Schätzungen.

Die Schätzung spielt seit jeher in der Besteuerung eine große Rolle. Sie ist im allgemeinen ein Hilfsmittel zur Feststellung des Vorliegens und der Höhe der Besteuerungsgrundlage. Für die Einkommensteuer stellt sie einen Weg zur Einkommensermittlung dar. [94]) Wandlungen in der Handhabung der Schätzung ziehen daher auch Veränderungen der Einkommensteuer nach sich. Insoweit soll ihnen hier nachgegangen und ihre Auswirkungen auf die Einkommensteuer herausgestellt werden.

Das Hauptziel der Schätzung hat sich nicht verändert. Es besteht darin, daß man unter Zuhilfenahme des Schätzens zu einer Besteuerung kommen will, die den wirklichen Verhältnissen entspricht.

1939 formulierte der RFH: RFH VI 279/39 vom 19. Juli 1939 RStBl 1939 S. 906 „das Ziel der Schätzung nach § 217 AO ist nicht die Ermittlung des Betrages, der dem Steuerpflichtigen mit einiger Sicherheit nachgewiesen werden kann, sondern die Ermittlung desjenigen Einkommens, das die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat."

1936 definierte Reinhardt Fr.: RStBl 1936, S. 1048: „Zweck der Schätzung ist, nach Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen."

1933 sagte der RFH: Urteil v. 5. 7. 1933 VI A 1756/32 RStBl 1933, Nr. 590, daß eine Schätzung das Ziel haben soll, „denjenigen Wert zu ermitteln, der unter Berücksichtigung aller Verhältnisse sich ergeben würde, wenn die Bewertung auf Grund von einwandfreien Unterlagen ermittelt worden wäre."

Von keiner anderen Auffassung ging auch schon 1895 das PrOVG aus; die Entscheidung vom 19. September 1895, Preuß. Verwaltungsblatt, Jahrgang 17, S. 105.

---

[93]) Ähnlich Wiemann Karl — S. 64.

[94]) Auf den Rechtscharakter der Schätzung soll hier nicht näher eingegangen werden. Es sei lediglich erwähnt, daß entgegen der Auffassung von Bühler, Bd II, S. 42, der von einem echten Ersatzmaßstab der Einkommensermittlung spricht. Veiel a. a. O. in der Schätzung lediglich ein verfahrensrechtliches Hilfsmittel sieht.

In allem übrigen haben sich bei der steuerlichen Schätzung z. T. erhebliche Wandlungen vollzogen. Die Spanne der Entwicklung läßt sich vielleicht am besten andeuten, wenn man der Auffassung des preuß. Oberverwaltungsgerichts zur Zeit der ersten preuß. Einkommensteuer die heutige (vor Kriegsausbruch) eines Finanzbeamten gegenüberstellt. 1895 sagte das pr. OVG [95]) „Die Schätzung bildet stets und überall das letzte Hilfsmittel zur Feststellung des Einkommens und darf ausnahmslos nur dann angewandt werden, wenn und soweit das Mittel der Berechnung versagt. Ist die Berechnung, sei es hinsichtlich der Zeit oder bezüglich des Gegenstandes nur teilweise möglich, so darf die Schätzung nur ergänzungsweise erfolgen und selbst, wenn die Berechnung nur Anhaltspunkte gibt, müssen diese bei der Schätzung soweit als möglich benutzt werden."

Heute wird dagegen die Ansicht vertreten, daß „jeder Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu einer Verwerfung der gesamten Buchführung führen muß." [96]) Hieraus ergibt sich bereits, daß von einer Schätzung als „letztes Hilfsmittel", welches „nur ergänzungsweise" herangezogen werden darf, wenn und soweit andere Anhaltspunkte vorhanden sind, keine Rede mehr ist. Man braucht nur noch die heute gebräuchlichen Begriffe „rohe, griffweise Schätzung", „Strafschätzung" und „Vollschätzung" zu nennen und den ihnen zugewiesenen nicht geringen Anwendungsbereich zu berücksichtigen, [97]) um die Unterschiede zu kennzeichnen.

Auf die einzelnen Entwicklungsstadien soll nicht näher eingegangen werden. Es sei lediglich hervorgehoben, daß seit jeher die Praxis der Steuerbehörden für eine Ausdehnung des Anwendungsbereiches der Schätzung und deren freiere Handhabung eingetreten ist, wohingegen die Rechtsprechung sich zurückhaltend verhielt und diesem Bestreben nur zögernd nachgab.

Bedeutungsvoll für die Schätzung ist die Rechtsprechung des Reichfinanzhofes über die Verwerfung der formell ordnungsmäßigen Buchführung, vor allem der Jahre 1928 bis 1931 geworden. [98]) Eine Schätzung ist seither auch dann möglich, wenn zwar die Buchführung in Ordnung ist, aber zu einem offenbar unmöglichen Ergebnis führt. Die Änderung der Reichabgabenordnung

[95]) Entsch. v. 19. September 1895, Preuß. Verwaltungsblatt, Jahrg. 17, S. 105.

[96]) Schmidt, Karl a. a. O. S. 65 u. S. 70. Es handelt sich um ein Referat auf der Tagung in Eisenach.

[97]) Im Einzelnen vgl. Schmidt a. a. O. S. 70.

[98]) Aus neuerer Zeit ist hierzu die Entscheidung des RFH VI 675/37 v. 30. 3. 1938, RStBl 1938, S. 595, hervorzuheben.

brachte gegenüber der durch die Rechtsprechung geschaffenen Lage nichts wesentlich Neues.[99]) Nach 1933 traten an neuen gesetzlichen Grundlagen für die Schätzung, soweit sie hier interessiert, vor allem § 1 Abs. X der Wareneingangs- und Warenausgangsverordnung[100]) hinzu, die bei Verstößen gegen die darin enthaltenen Bestimmungen Schätzungen zulassen. Vor allem aber haben nach 1933 einerseits die Steuergerichte erheblich mehr Verständnis für die Schätzungsmethoden der Verwaltungsbehörden gezeigt,[101]) andererseits noch darüber hinaus die Verwaltungsbehörden in der praktischen Handhabung der Schätzung sich im steigenden Maße von den Grundsätzen des Reichsfinanzhofes entfernt. Dadurch hat die Schätzung an Bedeutung für die Besteuerung gewonnen, woraus sich auch das steigende Interesse für sie in der Praxis und im Schrifttum[102]) erklärt.

Die gegenwärtige Einwirkung der Schätzung auf die Gestalt der Einkommensteuer ergibt sich aus den heute gültigen Schätzungsgrundsätzen und den Hilfsmitteln für die Schätzung.

Ehe auf die Schätzungsgrundsätze eingegangen wird, sei noch ergänzend zu dem mit der Schätzung verfolgten Ziel erwähnt, daß neben dem eingangs genannten Hauptziel zwei Nebenziele mit der Schätzung heute gelegentlich verbunden werden. Es handelt sich um Erziehungs- und Strafmaßnahmen, die ihren Ausdruck in Steuerzuschlägen finden. Die Rechtsprechung kennt im Gegensatz zur Praxis der Behörden derartige Erziehungsmaßnahmen nicht, auch nicht den Begriff der Strafschätzung, wohl aber den ähnlichen des Gefährdungszuschlags.[103])

---

[99]) Gegenüber § 10 der AO v. 13. Dezember 1919 brachte der § 217 AO vom 22. Mai 1931 den erweiterten Satz, daß auch dann zu schätzen sei, „wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind"; über die weiteren Änderungen vgl. Jahn, Arlt, Boethke, Hepp a. a. O. § 217 — Anm. 1.

[100]) RGBl I 1935, S. 752 und 1936, S. 507.

[101]) So auch Lademann a. a. O., S. 321/22.

[102]) Erschöpfte sich bisher im Wesentlichen die Darstellung der Schätzung in Anmerkungen der AO-Kommentare zu § 210 a. F., § 217 n. F., so vgl. jetzt beispielsweise: Metz, Matthias a. a. O., Graß, Adolf a. a. O., Ronsiek a. a. O., Karl Schmidt a. a. O. Die erste größere Darstellung erschien 1938 von Frank E.: Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung; vgl. ferner Bühling S. 35—62.

[103]) Im Schrifttum werden diese weiteren Zielsetzungen, soweit sie bekannt geworden sind, teilweise bekämpft. Vgl. Frank E.: Tatsache, Meinung und Wille in der steuerlichen Schätzung — a. a. O. S. 47; derselbe: Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung. S. 22 und 106.

Einen Erziehungsversuch stellt z. B. die verwaltungsinterne Anweisung eines Oberfinanzpräsidenten über Einkommenschätzungen in der Landwirtschaft dar. Nach dieser soll bei an sich buchführungspflichtigen Landwirten, die keine Buchführung haben, bei der Schätzung von einer Berechnung ausgegangen werden, die sich an die Methode der Durchschnittssätze für die Landwirtschaft anschließt. Bei dem Steuerbetrag ist dann ein Zuschlag zu nehmen, um die Landwirte zur Buchführung anzuhalten.

Über die Entwicklung zur Rechtsprechung zum Gefährdungsaufschlag äußert Becker im Geleitwort zu Wacke a. a. O. S. 10 f: „Daraus — aus diesem Kern (§ 210 AO a. F.) — hat die Rechtsprechung den Satz entwickelt, daß keineswegs nur das festzusetzen sei, was mindestens, was als unbedingt sicher angenommen werden dürfe; es sei zu greifen mit dem Ziel, möglichst der Wahrscheinlichkeit nahe zu kommen. Dabei müsse, soweit die Notwendigkeit der Schätzung auf das Verhalten des Steuerpflichtigen zurückzuführen sei, jede Ungewißheit zu seinen Ungunsten ausfallen. So würde vermieden, daß gerade der gewissenlose Steuerpflichtige am besten führe."

Was im Einzelnen unter einer Strafschätzung zu verstehen ist, hebt Karl Schmidt a. a. O. S. 69 f besonders klar hervor. Das Wesentliche ist, daß der Zuschlag nicht nur einen möglichen Steuerverlust für den Staat ausschließen soll, sondern auch den Charakter einer Nebenstrafe erhält.

Die Schätzungsgrundsätze lassen sich gliedern, je nachdem sie die Voraussetzungen für die Schätzung oder die Art und Weise der Schätzung betreffen. Die Schätzungsgrundsätze sind nicht einheitlich. Sieht man von den in wissenschaftlichen Abhandlungen vereinzelt zu findenden Ausführungen über sie ab, da ihnen in der Praxis in der Regel keine Bedeutung beigemessen wird, so sind jeweils die Auffassung des Reichfinanzhofes und die teilweise abweichende Handhabung der Verwaltungsbehörden gegenüberzustellen. [104]) Es sei aber von vornherein betont, daß für diese Untersuchung die abweichende Auffassung des Reichsfinanzhofes nicht so bedeutungsvoll ist, da sie nur auf die Steuerpflichtigen ihre Auswirkung zeigt, denen der Rechtsweg zum Reichsfinanzhof offen steht und die dann auch davon Gebrauch machen.

Die Frage nach den Voraussetzungen der Schätzung hängt eng mit der Auslegung des Begriffes „ordnungsmäßige Buchführung" zusammen. [105]) Hierzu ist in erster Linie hervorzuheben,

[104]) Hierbei werden einerseits die Entscheidungen des RFH zugrundegelegt. Eine Zusammenstellung findet sich z. B. bei Jahn, Arlt, Boethke, Hepp a. a. O. zu § 217. Anderseits wird auf die Ausführungen von Karl Schmidt a. a. O. auf der fachwissenschaftlichen Tagung der Großbetriebsprüfer 1936 in Eisenach gefußt. Wenn auch die letzteren nicht überall der praktischen Handhabung entsprechen mögen, so sind sie jedoch, soweit es der Verfasser in Erfahrung bringen konnte, für die praktische Handhabung typisch.

[105]) Grundlagen hierzu sind die §§ 38—44 HGB, 131 ff. Akt.-Ges., 41 u. 42 GMBH Ges., 160—163 AO, Runderlasse des RdF und Entscheidung des RFH; eine Zusammenstellung sämtlicher Vorschriften und Entscheidungen bis einschließlich 1938 bei Bühling — S. 3—35 und 63—74.

daß zwar der Reichsfinanzhof die Auffassung vertritt, die Buchführung diene zuerst kaufmännischen und dann erst steuerlichen Zwecken,[106]) die Praxis der Steuerbehörden jedoch eine umgekehrte Stellungnahme zumeist erkennen läßt.[107]) Der Begriff der formellen Ordnungsmäßigkeit wird allgemein dem Sinne nach übereinstimmend dahin umschrieben, daß die Aufzeichnungen „jeder anderen sachverständigen Person, insbesondere jedem Betriebsprüfer, jederzeit und ohne erhebliche Schwierigkeiten“ [108]) verständlich sein müssen. Wenn auch eine ins Einzelne gehende Rechtsprechung diesen allgemeinen Begriff näher bestimmt hat, so bleibt doch bei der Vielfältigkeit des täglichen Lebens Raum genug für eine freie Auslegung. Sie hat sich in der Entwicklung der jüngsten Vergangenheit durch eine ständige Verschärfung der Anforderungen an den Steuerpflichtigen ausgezeichnet. — Als sachlich richtig und ordnungsgemäß wird dann eine Buchführung angesehen, wenn sie die vollständige und richtige Aufzeichnung aller Handelsgeschäfte enthält, sowie die Ausweisung der jeweiligen Lage des Betriebsvermögens und des Betriebsergebnisses ermöglicht. Die Anforderungen der Betriebsprüfer gehen auch hier weiter als früher und als es der Auffassung des RFH entspricht.

Um ein Beispiel zu nennen, sei die Behandlung des Warenverzeichnisses herausgegriffen. Hier hält man es bei jeder Ware für unerläßlich, 1. die Angabe der Art der einzelnen Waren, 2. die Bezeichnung der Güte der Waren, 3. Menge oder Gewicht, 4. den Hinweis auf den Einkaufsbeleg, 5. die Wertangabe. [109])

Es sei nur noch einmal erwähnt, daß heute „Jeder Verstoß (gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung) grundsätzlich zu einer Verwerfung der Buchführung führen muß“.[110]) Damit scheint es genügend angedeutet zu sein, daß, soweit der Steuerpflichtige eine Buchführung besitzt, heute erheblich mehr Voraussetzungen für eine Schätzung gegeben sind. Das dürfte auch dann zutreffen, wenn man berücksichtigt, daß heute im allgemeinen sorgfältiger als früher Buch geführt wird. — Soweit keine Buchführung vorhanden ist, greift stets die Schätzung Platz. Es ließ sich nun vermuten, daß heute in zu beachtendem Umfange mehr Buch geführt wird, auf Grund der entsprechenden

---

[106]) RFH v. 26. Juli 1933 StW 1933, Nr. 698.

[107]) In ausdrücklicher Gegensätzlichkeit formuliert bei Karl Schmidt a. a. O. Seite 62.

[108]) Vgl. Karl Schmidt a. a. O. S. 59 mit weiteren Angaben.

[109]) Vgl. Karl Schmidt S. 62 mit Gegenüberstellung der gegensätzlichen Auffassung des RFH.

[110]) Karl Schmidt S. 59. Über die gegensätzliche Auffassung des RFH, vgl. Jahn, Arlt, Boethke, Hepp, § 217, vgl. auch Blümich, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., S. 105.

Bestrebungen der Wirtschaftsverbände und daß damit, mengenmäßig gesehen, insoweit die Voraussetzungen für eine steuerliche Schätzung geringer geworden sind.[111]) Das dürfte nicht der Fall sein. Die Buchführungsbestrebungen sind erst zu Beginn des Jahres 1939 zur vollen Geltung gekommen. Ihre Bedeutung für die Steuer hätte sich erst bei der Veranlagung im Jahre 1940 zeigen können, wenn nicht der Krieg vorläufig allen diesen Maßnahmen ein Hemmnis entgegengesetzt hätte. Ein Eingehen auf diese Maßnahmen erübrigt sich daher.

Die Bedeutung dieser Bestrebungen für die zukünftige Entwicklung der Einkommensteuer ist nicht feststellbar. Einige Anhaltspunkte lassen sich jedoch schon aus den bisherigen Erfahrungen gewinnen. So ist z. B. die fast allgemein von den Finanzämtern gemachte Feststellung bemerkenswert, daß ein nicht geringer Prozentsatz von Handwerkern nach einer versuchsweisen einjährigen Buchführung sich weigerte, diese weiterzuführen. Weiterhin hat man die Feststellung gemacht, daß ein gewisser Prozentsatz von kleinen Gewerbetreibenden geistig nicht in der Lage ist, Bücher zu führen, die den jetzigen Ansprüchen der Steuerbehörden genügen. Dies gilt sogar für Großstadtverhältnisse, wie sich dem Verfasser gegenüber ein Berliner Leiter von Buchführungskursen eines Wirtschaftsverbandes äußerte. Über das Ausbleiben des Erfolges vgl. auch Lademann a. a. O. S. 320. Selbst wenn man für die Zukunft den theoretischen Fall annehmen würde, daß sämtliche Gewerbetreibenden Buch führen, so bleibt immer noch abzuwarten, wie sich hierzu die Reichfinanzverwaltung stellen würde. Eine individuelle Veranlagung für alle in Frage kommenden Steuerpflichtigen unter Zugrundelegung der Buchführung ist jedenfalls, soweit man es heute beurteilen kann, verwaltungstechnisch undurchführbar.

Die Art und Weise der Schätzung hängt von einer Anzahl von Faktoren ab. Zunächst wird die Schätzung verschieden ausfallen, je nachdem mit ihr Nebenziele verfolgt werden oder nicht. Die Art und Weise der Schätzung hängt ferner davon ab, welche Einkommenermittlungsmethode durch sie ersetzt werden soll. Wenn z. B. das Einkommen an sich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln ist, sind nicht, wie bei § 5 EStG, Grund und Boden zu berücksichtigen. Weiterhin hängt die Schätzung von den im Betrieb vorhandenen Unterlagen ab. Was nachgewiesen und belegt werden kann, braucht nicht geschätzt zu werden. Nach den vorhandenen Unterlagen und der dementsprechend notwendig werdenden Schätzung bezeichnet man sie daher entweder als Teil-, Voll- oder griffweise Schätzung. Es hängt aber nicht nur von den vorhandenen Unterlagen ab, welche der drei Arten zur Anwendung kommen, sondern auch von der jeweiligen Beurteilung des Finanzbeamten. So ist nach der extrem fiskalischen Auffassung für eine Teil-

[111]) So mit ähnlicher Begründung Bühling S. 35.

schätzung heute kaum noch ein Anwendungsbereich.[112]) Die Art und Weise der Schätzung, soweit sie von den bisher erwähnten Faktoren abhängt, hat in ihren Wandlungen keine besonderen Auswirkungen auf die Einkommensteuer gezeigt. Man kann lediglich hervorheben, daß die Schätzungen durch Zuschläge und durch die Zurückdrängung der Teilschätzung gröber geworden sind.

Ferner hängt neben anderem auch die Art und Weise der Schätzung in gewisser Weise von verwaltungsinternen Anweisungen an die Veranlagungsbeamten und die Betriebsprüfer ab. Es ist nicht zu verkennen, daß Schätzungen im allgemeinen einen höheren Steuerertrag einbringen als der, welcher sich aus der Steuererklärung ergibt. Aus dem Wesen der Schätzung folgt ferner, daß auf ihre Gestaltung neben den Tatsachen auch Meinung und Wille des Schätzenden einwirken.

Das bei einer Betriebsprüfung ermittelte höhere Einkommen wird in Regel auf dem Wege der Schätzung gewonnen. Die im Reichsfinanzministerium geführte Statistik über die Häufigkeit der Betriebsprüfungen und das durch sie erzielte höhere Steueraufkommen, wird, wie auf eine Nachfrage hin bekannt wurde, deshalb seit längerer Zeit nicht mehr veröffentlicht, weil die Steuerbeträge sprunghaft angestiegen sind. Über den Willen, dem Staate über die Schätzung höhere Steuerbeträge zu verschaffen, vgl. Frank E.: Tatsache, Meinung und Wille in der steuerlichen Schätzung — S. 47 f; vgl. ferner Bühling S. 60.

Insoweit entziehen sich aber die Veränderungen in der Art und Weise der Schätzung einer wissenschaftlichen Darstellung.

Bedeutungsvoller als die bisher erwähnten Faktoren sind die für die Schätzung zur Verfügung stehenden Hilfsmittel und deren Veränderungen. Es handelt sich um die Kennzahlen, den Betriebsvergleich und die Richtsätze. Diese Hilfsmittel dienen nicht nur als Anhaltspunkte für das Schätzen. Oft werden sie in erster Linie als Kontrollmittel zur Überprüfung der Steuererklärung benutzt. Beim Schätzen jedoch zeigen sie ihre konkrete Auswirkung auf die Steuererhebung.

Von den vorhandenen zwei Gruppen an Kennzahlen [113]) sind hier nur die von der Reichsfinanzverwaltung aufgestellten von Interesse, da sie auch heute noch fast ausschließlich bei der Besteuerung herangezogen werden. Es handelt sich hierbei um auf Grund von Betriebsprüfungen ermittelte Verhältniszahlen von Unkosten, Leistungen, Zahl der Angestellten, Kapitalbedarf, Verbrauch bestimmter Stoffe im Verhältnis zueinander u. dgl. Sie

[112]) Vgl. Karl Schmidt a. a. O. S. 69 f; das ist an sich verständlich, wenn man berücksichtigt, daß ein einziger Verstoß grundsätzlich die gesamte Buchführung hinfällig lassen werden soll.

[113]) Vgl. hierüber Kratz a. a. O.; Bühler: Bilanz und Steuer S. 72 ff.

stellen für eine gewisse Betriebsart und Größe in einem bestimmten Bezirk Durchschnittzahlen dar. Die Kennzahlenforschung ist vor allem durch den Ausbau des Betriebsprüfungswesens gefördert worden und hat vielseitiges Interesse bei den Betriebsprüfern gefunden, steht aber noch in den Anfängen. Ein Teil der Betriebsvergleiche wird mit Kennzahlen durchgeführt, und eine nicht geringe Anzahl der Richtsätze besteht aus Kennzahlen oder wird durch sie ergänzt. Ihre Bedeutung fällt daher praktisch mit einem Teile der übrigen Hilfsmittel zusammen.

Bei dem Betriebsvergleich hat man zu unterscheiden zwischen dem inneren und äußeren Betriebsvergleich. Bei dem inneren Betriebsvergleich werden in der Regel für 3 Wirtschaftsjahre die Einnahmeposten und Ausgabeposten tabellarisch zusammengestellt. Die Erhöhungen und Verminderungen bei diesen Posten werden dann in ihrer Auswirkung auf das Geschäftsergebnis kritisch untersucht. Bei auftauchenden Lücken, unaufklärbaren Veränderungen und einem unbegründet erscheinenden Geschäftsergebnis greift das Schätzen ein, das seine Anhaltspunkte aus dieser Übersicht nimmt. Während der innere Betriebsvergleich bei allen Betriebsgrößen möglich ist, jedoch vorzugsweise bei größeren Betrieben angewandt wird, läßt sich der äußere Betriebsvergleich am besten bei Klein- und Mittelbetrieben durchführen. Hier werden ein oder mehrere andere dem Finanzamt als zuverlässig und vergleichbar erscheinende Betriebe zu einem Vergleich mit dem fraglichen Betrieb herangezogen. Gleichzeitig wird mit den Branchendurchschnitt angebenden Kennzahlen, z. B. Umsatz zu Anzahl der beschäftigten Personen, Lager zu Anzahl der beschäftigten Personen, Kostenzahlen, Lagerumschlagsziffern usw. gearbeitet. Am besten läßt sich der äußere Betriebsvergleich in Form von Branchenprüfungen durchführen. [114])

Der innere Betriebsvergleich führt zu Schätzungen, die keine charakteristischen Auswirkungen auf die Einkommensteuererhebung haben und ihr eine besondere Gestalt verleihen. Die hier interessierende Bedeutung der Schätzung auf Grund des äußeren Betriebsvergleiches hängt davon ab, was für Betriebe das Finanzamt zum Vergleich heranzieht, welche Beweiskraft es solchen Vergleichen beimißt und was es mit den Kennzahlen glaubt, feststellen zu können.

Hierzu zwei Äußerungen: „Ein weit verbreitetes und beliebtes Hilfsmittel der steuerlichen Schätzung ist die Anwendung des Betriebsvergleiches. Es ist erstaunlich, was mit einem solchen Betriebsvergleich alles festgestellt werden soll: Der Umsatz eines Betriebes, weil die Gesellschaft dem steuerpflichtigen Betrieb nach Aufbau, Geschäftszweck und Geschäftsgewinn entspricht;

[114]) Weitere Einzelheiten über den Betriebsvergleich bei Kratz a. a. O.

der Gewinn eines Betriebes, weil Größe, Geschäftsbedingungen und Geschäftsbereich einander entsprechen; der Wert der Geschäftsanteile bei Kapitalgesellschaften, weil Ruf und Bedeutung in der Branche, Geschäftsumfang zweier Gesellschaften, gleich sein sollen; die Geschäftsführerbezüge in dem einen oder anderen Fall, weil Arbeitsumfang hier und dort sich die Waage halten; die gesamte Buchführung wird trotz formaler Ordnungsmäßigkeit verworfen, „weil ein offenbarer Widerspruch zu dem Ereignis gleichartiger Betriebe vorliegt" usw. [115])

„Es ist nicht zu verkennen, daß gerade mit diesen sogenannten Vergleichsbetrieben von der RFV ein Mißbrauch getrieben wird, in dem durchaus verschieden gelagerte Betriebe als Vergleichsbetriebe gedacht — dem Steuerpflichtigen aber nicht genannt werden. Dieses Vergleichsverfahren führt zu einem nicht zu billigendem Geheimverfahren." [116])

Darüber, ob diese Charakteristik den heutigen Normalfall des Betriebsvergleichs trifft, möchte sich der Verfasser eines Urteils enthalten, da ihm aus eigener Erfahrung die Handhaben des äußeren Betriebsvergleiches nicht genügend bekannt ist.

Es tauchen hierbei Erscheinungen auf, die sich in noch ausgeprägterem Maße bei der Anwendung der Richtsätze zeigen.

Das weitaus am häufigsten angewandte Hilfsmittel bei der steuerlichen Schätzung sind die Richtsätze. Sie stellen auf Grund allgemeiner Erfahrungen gewonnene Anhaltspunkte für die Schätzung dar, die im Einzelfall widerlegbar, d. h. nicht rechtsverbindlich sind und in Ermangelung geeigneterer Unterlagen herangezogen werden. [117]) Die Richtsätze waren bis vor etwa drei Jahren der Öffentlichkeit unzugänglich. In wissenschaftlichen Abhandlungen sind sie bisher, soweit bekannt, nur beiläufig erörtert worden. [118]) Sie sollen daher etwas ausführlicher behandelt werden.

Die Richtsätze sind aus der Praxis der Steuerbehörden entstanden und entbehren bis heute einer eigentlichen gesetzlichen Grundlage, sind aber als Hilfsmittel bei der Veranlagung allgemein anerkannt. [119])

Die Entstehung der Richtsätze fällt mit den Anfängen der Reichfinanzverwaltung zusammen [120]) und zwar sind sie zuerst von den Finanzämtern für ihren Bezirk aufgestellt worden, damit sich die Arbeit bewältigen ließ.

---

[115]) Vgl. Frank E. 1936 in der Festschrift für Niklisch a. a. O., S. 45.
[116]) So äußert sich der Kommentar von Mrozek-Peters a. a. O. § 29, Anm. 5.
[117]) Vgl. z. B. Blümich: Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., S. 56, 106, 411 mit weiteren Angaben.
[118]) Eine neuere Darstellung vgl. z. B. bei Frank E.: Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung S. 86 ff.
[119]) Vgl. z. B. RFH in StW 1933—693 u. 698; RFH v. 5. 8. 1930 Mrozek-Kartei AO 1919, § 210, Abs. I und II, Nr. 49; VR 1937 C I 11, C II 1.
[120]) Vor dieser Zeit waren schon sogenannte Normalsätze üblich, welche die Einkommensteuer-Veranlagungskommissionen für ihren Gebrauch aufstellten, die aus Nettogewinnsätzen in vom Hundert des Umsatzes bestanden. Vgl. auch Bühling S. 1.

Die Finanzämter standen vor der Frage, wie sie eine Unzahl von Steuererklärungen kleinerer und mittlerer Betriebe auf ihre Richtigkeit überprüfen sollten, bei denen in der Regel keine oder ungenügende Unterlagen für die Gewinnfeststellung vorhanden waren. Da man feststellte, daß ähnliche Betriebe in gewissen Grenzen ein gleiches Einkommen besitzen, lag es nahe, die Steuerpflichtigen nach Berufsgruppen zu gliedern und innerhalb dieser Berufsgruppen typische Betriebe herauszustellen. Bei der Aufstellung von Betriebstypen ging man von leicht erkennbaren und den Gewinn beeinflussenden Merkmalen aus. Man wählte nun innerhalb dieser Berufsgruppen und Typen Steuerpflichtige aus, die als besonders steuerlich zuverlässig galten, stellte im Wege sorgfältiger Überprüfung deren Einkommen und Umsatz fest und drückte im allgemeinen das Einkommen in einem Prozentsatz in Form eines Rahmensatzes (z. B. 12 bis 14 %) vom Umsatz aus, den sogenannten Richtsatz.[121]) Gab nun eine Steuererklärung eines unter einen solchen Betriebstyp fallenden Betriebes ein Einkommen an, welches sich ungefähr in dem festgestellten Rahmen hielt, so verzichtete man auf eine weitere Nachprüfung. Bei erheblichen Abweichungen dagegen ging man den Ursachen nach und kam, wenn sich keine genügende Aufklärung fand, zu einer Schätzung an Hand des Richtsatzes. Später übernahmen die Landesfinanzämter die Aufstellung von Richtsätzen, denen ein erheblich umfangreicheres Material zur Verfügung stand, und die Berufsvertretungen gewannen ein maßgebliches Mitwirkungsrecht. Die Richtsätze galten grundsätzlich für den Bezirk eines Landesfinanzamtes und wurden jährlich überprüft und ergänzt. Bereits vor 1929 stellte man gelegentlich einheitliche Richtsätze für mehrere benachbarte und wirtschaftlich ähnliche Bezirke mehrerer Oberfinanzpräsidenten auf oder stimmte die Richtsätze aufeinander ab, vor allem um in den Grenzgebieten der einzelnen Bezirke eine zu verschiedene Beurteilung zu vermeiden.[122]) Diese Tendenz hält bis in die Gegenwart an.[123]) Nach 1933 fiel dann das Mitwirkungsrecht der Berufs-

[121]) Hierbei ist von örtlichen Verschiedenheiten abgesehen und die Entwicklung ihrem Grundzug nach systematisch geordnet.

[122]) Vgl. z. B. die gemeinsamen Richtsätze der Landesfinanzämter Karlsruhe, München, Nürnberg, Stuttgart, Würzburg.

[123]) Ende 1938 wurden z. B. folgende Gruppierungen in Erwägung gezogen: Nordmark, Pommern, Brandenburg—Schlesien, Dresden, Leipzig, Thüringen—Nürnberg, München, Würzburg, Baden, Württemberg, Hessen—Magdeburg, Hannover, Hamburg, Weser-Ems—Münster, Düsseldorf, Köln, Kassel—Niederdonau, Wien, Oberdonau, Graz und Innsbruck. Ostpreußen—Berlin—Troppau und Karlsbad sollte vorbehalten bleiben. Vgl. ferner die im März 1939 erschienenen Richtsätze für die Oberfinanzbezirke Brandenburg, Ostpreußen, Pommern, Schlesien und Troppau (Altreich).

vertretungen weg. Zur Zeit haben sie im allgemeinen jeden Einfluß auf die Gestaltung der Richtsätze verloren; auch ihr Rat wird wenig in Anspruch genommen.[124]) Wenn man die Entwicklung in der Ausgestaltung der Richtsätze zusammenfaßt, so läßt sich für die Zeit von 1925 bis 1933 sagen, daß sich eine Zunahme in der Differenzierung, in der Erfassung der Betriebsarten und, soweit ersichtlich, in der Gründlichkeit der Bearbeitung zeigt. Es sei aber erwähnt, daß, wenn man die Richtsätze der einzelnen Landesfinanzämter untereinander vergleicht, sie zu mindestens in der Erfassung der Branchen und in den Abstufungen innerhalb der einzelnen Branchen bis in die jüngste Vergangenheit erhebliche Unterschiede aufweisen.

Ein Vergleich der Richtsätze von 1938 für 1937 an Zahl der erfaßten Erwerbszweige: 37 für Brandenburg, 53 in den Richtsätzen für Thüringen, 89 Kassel, 107 (allerdings mit einigen Doppelzählungen) in Berlin, 112 in Richtsätzen des Landesfinanzamtes Münster.

Während weiterhin z. B. die Richtsätze des OFPrä. in Kassel eine außerordentlich sorgfältige Abstufung innerhalb der einzelnen Erwerbszweige aufweist, z. B. nach der Beschäftigungszahl (Meister, Gesellen, Lehrlinge), Groß-, Mittel- und Kleinstädten, sogar nach der Umsatzhöhe etc. machen die Richtsätze der Nordmark (Kiel) daneben einen fast primitiven Eindruck. Die Unterteilung der einzelnen Erwerbszweige wächst auch nicht immer mit der Zahl der erfaßten Branchen.

Nach 1933 hat das Interesse an dem weiteren Ausbau der Richtsätze nicht abgenommen. Die Betriebsprüfungen und die speziellen Richtsatzprüfungen bieten umfangreiches Material, das jährlich neu verarbeitet wird. Bis 1935 wurden die Richtsätze zwar nach ähnlichen Methoden aufgestellt, jedoch konnte jeder Oberfinanzpräsident sie auf den ihm zweckmäßig erscheinenden Wege ermitteln und die Ergebnisse zusammenfassen. Es war lediglich üblich, daß die Erfahrungen und die jeweils gewonnenen Richtsätze untereinander ausgetauscht wurden. Die Veranlagungsrichtlinien für 1935 brachten einheitliche Richtlinien für die künftige Aufstellung von Richtsätzen.[125]) Auf die umfangreichen Ausführungen kann hier verwiesen werden. Es sei lediglich hervorgehoben, für wen Richtsätze aufgestellt werden dürfen. In erster Linie sind Gewerbetreibende zu nennen. Der Kreis ist auf vergleichbare Betriebe beschränkt. Für Steuerpflichtige mit einem Umsatz von mehr als jährlich 200 000 RM oder einem Gewerbeertrag von 6000 RM sind Richtsätze nicht aufzustellen. Die Richtsätze sind ferner auf buchführungspflichtige Steuerpflichtige (§§ 160, 161

[124]) In den VR 1935 O III 2 (1) heißt es: „Es sind auch die Berufsstände, gegebenenfalls ihre Untergliederungen und Berufsverbände, soweit ihre Zuziehung Erfolg verspricht, zu hören."

[125]) VR 1935 D.

AO) nicht anzuwenden.[126]) Ferner können Richtsätze für nichtbuchführende Landwirte aufgestellt werden, auf welche die Druchschnittsätze keine Anwendung finden.[127]) Soweit ein Bedürfnis hier vorhanden ist, können solche auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit,[128]) Vermietung und Verpachtung[129]) aufgestellt werden. Richtsätze für die drei letzgenannten Gruppen sind seltener anzutreffen. Der Anwendungsbereich für die Richtsätze ist in der Praxis vor allem bei den Gewerbebetrieben größer, als er in den Verwaltungsanordnungen vorgesehen ist, weil sie nicht selten als Maßstab für die Kontrolle der Ergebnisse von buchführenden Gewerbetreibenden dienen.[130]) Auch hieraus können sich nicht unbedeutende Auswirkungen für die Schätzung ergeben, was noch ausgeführt werden wird.[131])

Um sich ein Bild von der gegenwärtigen Gestalt der Richtsätze machen zu können, seien aus den Richtsätzen verschiedener Oberfinanzbezirke einige typische Beispiele ausgewählt. Da die Richtsätze häufig durch weitere Kennzahlen und Anweisungen für den äußeren Betriebsvergleich ergänzt sind, seien auch hiervon einige charakteristsische Beispiele der Methode nach angeführt. Diese Ergänzungen sind lediglich für den Dienstgebrauch bestimmt, sodaß insoweit die eingesetzten Zahlen weggelassen sind.[132])

Für die Abstufungen innerhalb einer Branche sind die üblichen Methoden folgende:

1. nach der Anzahl der Beschäftigten:

z. B. Töpfer (Ofensetzer)	Rohgewinn v. Umsatz v. H.	Reingewinn v. Umsatz v. H.
Alleinmeister	70—75	50—55
Meister mit Lehrling	65—70	35—40
Meister mit 1—2 Gesellen	55—60	25—30
3—4 Gesellen	45—50	15—20
mehr als 4 Gesellen	40—45	10—15

[126]) Vgl. VR 1937 C II 1.
[127]) Im einzelnen vgl. VR 1937 C I 11 (2).
[128]) VR 1937 C III 2.
[129]) VR 1937 C VI 1; hier handelt es sich um Pauschsätze für Werbungskosten, die aber auch nichts anderes als besonders geartete Richtsätze darstellen.
[130]) So auch Bühler „Bilanz und Steuer" S. 72.
[131]) Vgl. S. 56 f.
[132]) Ergänzend zu den folgenden Beispielen können die bei Bühling, S. 39—45 herangezogen werden.

2. nach dem Umsatz:

Z. B. Tabakwarenhandel	Rohgewinn v. Umsatz v. H.	Reingewinn v. Umsatz v. H.
a) Großhandel	6—9	2—4
b) Einzelhandel bis 20 000 RM Umsatz	18—23	10—13
von 20 000—50 000 RM Umsatz		8—12
von 50 000—100 000 RM Umsatz		6—10

3. nach der jeweiligen Spezialisierung und Ausgestaltung.

Z. B. Viehhandel	Rohgewinn v. Umsatz v. H.	Reingewinn v. Umsatz v. H.
Schlachtviehhandel	9—15	2—4
Nutz- und Zuchtviehhandel	14—20	4—8
Pferdehandel	15—20	5—8

4. nach dem jeweiligen Tätigkeitsbereich,

Z. B. Schornsteinfeger	Rohgewinn v. Umsatz v. H.	Reingewinn v. Umsatz v. H.
Stadtbezirk		55—60
Landbezirk		45—55

5. wenn diese Aufgliederungsmethoden versagen, schlägt man folgende oder ähnliche Wege ein:

Z. B. Schuhwarenhandel	Rohgewinn v. Umsatz v. H.	Reingewinn v. Umsatz v. H.
einfache Geschäfte	23—30	10—16
bessere Geschäfte	25—33	16—20

Haus- und Küchengeräte (auch in Verbindung mit Eisen- oder Glas- und Porzellanwaren)	Rohgewinn v. Umsatz v. H.	Reingewinn v. Umsatz v. H.
bei billigen Waren	25—30	9—12
bei besseren Waren	28—35	10—15

Diese Methoden der Differenzierung und Typenbildung werden durch ähnliche ergänzt und auf verschiedene Arten abgewandelt. Über die Begriffe Rohgewinn, Reingewinn und den gelegentlich auch benutzten Begriff Halbreingewinn vgl. die Veranlagungsrichtlinien a. a. O.

Da in der Regel vom Umsatz ausgegangen wird, dieser aber auch nicht immer einwandfrei feststeht, so benutzt man zu dessen Überprüfung, „Errechnung" und Schätzung gleichfalls verschiedene Hilfsmittel, welche die Richtsätze ergänzen. Unter ihnen sind die sogenannten „Faustregeln" die interessantesten.

Schuhmacher:

Umsatz = Material, + x % Zuschlag oder

Putzgeschäfte:

Umsatz = Einkaufspreis + Löhne nebst fingierten Meisterlohn + x bis x_1 %,
Umsatz je volle Arbeitskraft = x bis x_1 RM.

Kohlenhandel:

Umsatz = Warenanfangsbestand + Wareneingang ohne Einkaufsnebenspesen (ohne Fracht), abzüglich Warenendbestand + x % Aufschlag,

Photographen:

Umsatz = Einkaufswert des Materials (Platten, Chemikalien, Papiere, aber ohne Rahmen- und Glaseinkauf) mal x bis x_1. Bei Rahmenarbeiten ist dem — wie vorstehend — ermittelten Umsatz noch der Einkaufswert der Rahmen und des Glases + x % Aufschlag hinzuzurechnen.

Auf eine volle Arbeitskraft entfällt ein Umsatz von x bis x_1 %.
Umsatzentwicklung: Steigerung gegenüber 1936 bis x %.

Von den weiteren Kennzahlen für den Betriebsvergleich seien einige Umschlagsziffern angegeben:

Drogerien:

Warenumschlag = Umsatz zu Verkaufspreisen geteilt durch den durchschnittlichen Warenbestand (Inventurwert), etwa x bis $x_1$mal.

Konditoreien und Kaffees (ohne Musik):

Lagerumschlag: x bis $x_1$mal.

Kolonialwaren-Einzelhandel:

Umschlagshäufigkeit des Warenlagers (stark unterschiedlich):

a) Berechnet nach dem Einkaufswert der umgesetzten Waren, geteilt durch den durchschnittlichen Warenbestand; danach ist das Lager etwa x bis $x_1$mal umgeschlagen worden.

b) Berechnet nach dem erzielten Verkaufserlös der umgesetzten Waren (Umsatz), geteilt durch den durchschnittlichen Warenbestand. Danach ist das Lager etwa x_3 bis $x_4$mal umgeschlagen worden.

Zum Schluß sei noch eine Kombination sämtlicher Hilfsmittel für eine Branche angegeben, die neben anderem auch zur Schätzung des Einkommens dient. In der Regel stehen dem Finanzamt erheblich weniger Zahlen zur Verfügung. Ausnahmsweise, wenn z. B. in solche Richtlinien die Merkblätter für die Betriebsprüfungen z. T. hineingearbeitet sind, auch mehr.

Schlosser (1937):

a) Richtsätze:

1.	Rohgewinn	Halbreingewinn	Reingewinn
	in v. H. vom Umsatz		
Meister allein oder mit Lehrling	56—70	40—50	25—38
Meister mit 1—3 Gesellen	—	45—50	20—30
Meister mit mehr Gesellen	—	40—45	15—25

b) Zahlen zum Betriebsvergleich:

2. Faustregel: Umsatz = Material + Lohn + x bis x_1 % Zuschlag.
3. Umsatz je Arbeitskraft y bis y_1 RM.
4. Die Arbeitskraft eines Lehrlings ist

im 1. Jahr mit 20 %
2. „ „ 40 %
3. „ „ 60 %
4. „ „ 80 %

} einer vollen Arbeitskraft anzusetzen.

c) Berechnungsunterlagen:

5. Kalkulationsaufschläge
   a) zum Material a bis a_1 % und
   b) zum Lohn b bis b_1 % oder

   in der Bauschlosserei:
   Materialkosten + c bis c_1 %

   bei grober Eisenarbeit:
   Materialkosten + d bis d_1 %

   bei Reparaturen:
   Meisterstunde e bis e_1 RM
   Gesellenstunde f RM
   Lehrlingsstunde g bis g_1 RM
   } und z bis z_1 % Aufschlag

6. Die Zahl der Arbeitstage im Jahre beträgt 290 und weniger.

Von der Sorgfalt, mit der die einzelnen Richtsätze überprüft und ergänzt werden, läßt sich an Hand des am Schluß [133]) wiedergegebenen Richtsatzbogens eines Landesfinanzamtes ein gewisser Eindruck gewinnen. Er dient als Schema für die gewöhnlich im Frühjahr stattfindenden Richtsatzprüfungen und wird durch eine Reihe von Anweisungen ergänzt. Zur Feststellung oder Überprüfung eines Richtsatzes und der beigefügten Kennzahlen wurden in einem Bezirk 1939 bis zu 50 Richtsatzprüfungen vorgenommen. [134])

[133]) Vgl. S. 119 ff.
[134]) Der Durchschnitt dürfte allerdings ganz erheblich niedriger sein.

Nach den vorangegangenen Darlegungen dürfte es möglich sein, sich ein Bild von dem Wandel der Schätzung durch die Hilfsmittel für die Schätzung zu verschaffen und das Wesentliche für die Gestalt der Einkommensteuer in der Gegenwart hervorzuheben.

Offensichtlich ist einmal, daß die Zunahme und Verbesserung der Richtsätze und auch der anderen Hilfsmittel ihre wachsende Bedeutung und häufige Anwendung bei der Schätzung zur Folge gehabt hat. Das erklärt sich einfach aus der Tatsache, daß vor allem die Richtsätze auf einer ungefähr 15jährigen Erfahrung beruhen und in jüngster Zeit mit allen Mitteln moderner Betriebsprüfung verfeinert und auf ihre fortdauernde Richtigkeit überprüft worden sind. Weiterhin ist daraus zu verstehen, daß ihre Beweiskraft für das Finanzamt zugenommen hat und es heute daher dem Steuerpflichtigen weit schwerer fällt, die Anwendung eines Richtsatzes, etwa mit der Begründung zu verhindern, der Satz sei nicht richtig oder sein Betrieb habe eben doch einen anderen Gewinn erzielt als andere gleichartige Betriebe. Gelegentlich kann man heute sogar schon von Finanzbeamten die Äußerung hören, daß die Wirkung der Richtsätze sich an die der Durchschnittsätze insofern angleicht, als die Finanzgerichte bzw. Anfechtungsstellen den Richtsätzen eben Glauben schenken.[135]) Diese Entwicklung ist um so verständlicher, als dadurch ein für die Verwaltungsbehörden wünschenswerter Zustand geschaffen worden ist. Der Gesetzgeber war z. B. 1934 der Ansicht, daß die Richtsätze in ihrer Gestalt und Bedeutung an sich gute Dienste geleistet haben, sich aber unerfreuliche Zustände aus der Möglichkeit, eine Anwendung auf einen Steuerfall zu verhindern, ergeben haben.[136]) 1938 wurden die Richtsätze von maßgebender Stelle als Ersatz für noch nicht aufgestellte Durchschnittsätze gekennzeichnet.[137]) Vom Standpunkt der Steuer- und Verwaltungsvereinfachung ist dieser Wunsch leicht verständlich, denn eine Veranlagung läßt sich um so rascher und einfacher durchführen, je schwieriger es für den Steuerpflichtigen ist, seine Steuererklärung gegenüber einem Richtsatz zu behaupten.

So selbstverständlich es ferner einerseits ist, daß man Richtsätze nicht hätte aufstellen können, wenn die Wirtschaft nicht gewisse Regelmäßigkeiten in der Einkommensbildung besitzen würde, so

---

[135]) Ähnliche Äußerungen, wenn auch nicht in dieser scharfen Formulierung, bei Bühler Bd. II, S. 99 f.

[136]) Das ergibt sich neben anderem aus der Begründung zu dem EStG 34 zu § 29.

[137]) Blümich-Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 29, Anm. 2 „S o w e i t Durchschnittsätze n o c h nicht aufgestellt sind, kommen als Hilfsmittel für die ESt-Veranlagung Richtsätze und Richtlinien in Betracht ..."

naturgemäß ist es andererseits, daß Richtsätze die für einen wachsenden räumlichen Bereich aufgestellt werden, zunehmende Schematisierungen [138]) mit sich bringen. [139]) Diese Auswirkungen lassen sich, soweit sie auf der Ausdehnung der Richtsätze beruhen, in gewisser Weise dadurch einschränken, daß man zur Ergänzung Richtsätze für einen kleineren Bezirk mit heranzieht. Teilweise wird dieses Verfahren auch angewandt. Die sich steigernde Schematisierung bei der Schätzung und damit bei der Einkommenbesteuerung beruht aber auch noch auf einem anderen Faktor, bei dem sich diese Auswirkungen kaum abschwächen lassen, nämlich auf der zunehmenden Unwiderlegbarkeit der Richtsätze. Die Richtsätze können nur Durchschnittzahlen angeben. Das gilt selbst bei einer Wirtschaft, die so geordnet ist wie die heutige. Wächst nun die Beweiskraft der Richtsätze, so werden auch die Steuerpflichtigen auf Grund eines durchschnittlichen Einkommens veranlagt, die zwar ein anderes Einkommen objektiv besitzen, die Beweiskraft der Richtsätze aber nicht erschüttern können. [140]) Die Schematisierung vollzieht sich in zwei Richtungen, wie es die Ausgestaltung der Richtsätze erkennen läßt. Einmal tritt die Gliederung in Branchen bei auf Richtsätzen beruhenden Schätzungen hervor. Zum anderen zeichnet sich eine so gestaltete Veranlagung durch eine typenmäßige Erfassung und Behandlung innerhalb der Branche aus.

Es sei weiterhin noch erwähnt, daß eine auf dem genannten Hilfsmittel beruhende Schätzung zu einer Besteuerung nach dem Soll-Einkommen im Gegensatz zu einer Besteuerung nach dem Ist-Einkommen führen kann [141]) Die Betriebsvergleiche und Kennzahlen beruhen nicht zuletzt auf betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen. Die Hilfszahlen legen normalerweise eine Kalkulationsbasis zu Grunde, die zwar für die betreffenden Betriebe wirtschaftlich richtig ist und die sie im allgemeinen alle besitzen könnten, aber nicht immer besitzen.

---

[138]) Vgl. auch Schmölders a. a. O., S. 214 f: über die „Normalisierungstendenz" vgl. Frank E. Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung, S. 205.

[139]) Das Abweichen des auf Grund von Richtsätzen ermittelten Einkommens vom objektiven Einkommen ist sehr eingehend von Röttinger a. a. O. 1929 untersucht und scharf kritisiert worden. Diese Ausführungen, welche, soweit ersichtlich, auf langjähriger Tätigkeit in der Finanzverwaltung fußen, sind nur zu einem geringen Teil durch die veränderten Verhältnisse überholt und anderweitig zu ergänzen.

[140]) Der RFH hat schon vor einiger Zeit die Schematisierungswirkung der Richtsätze erkannt und damals einzudämmen versucht; vgl. StW 1933/693 und 698.

[141]) Vgl. hierzu auch Bühler: „Bilanz und Steuer." S. 74.

Die Hilfsmittel für die Schätzung haben aber nicht nur die Art und Weise des Schätzens beeinflußt, sondern auch die Voraussetzungen für die Schätzung. Dadurch, daß die Richtsätze oft in erster Linie zur Überprüfung von Steuererklärungen freiwillig buchführender und auch buchführungspflichtiger Zensiten benutzt werden, haben sich die Verwerfungen um keine geringe Zahl vermehrt. Der Finanzbeamte stellt z. B. fest, daß ein Betrieb nach dem Richtsatz ein anderes Einkommen haben müßte. An der Buchführung läßt sich nichts wesentliches aussetzen. Gegenüber der Beweiskraft der Richtsätze scheint ihm das Vorbringen des Steuerpflichtigen aber nicht als überzeugend. Es liegt dann nahe, die Buchführung zu verwerfen, weil der Steuerbeamte zur Überzeugung an Hand des Richtsatzes, eventuell auch von sonstigen Hilfszahlen, gekommen ist, daß das Ergebnis der Buchführung sachlich unrichtig sein muß, mag die Buchführung auch formell in Ordnung sein. [142]) Die Voraussetzungen für die Anwendung der Schätzung sind also in gewisser Weise durch die Vervollkommnung der Hilfsmittel für die Schätzung noch erweitert worden.[143])

Das Bild über die gegenwärtigen Wandlungen der Einkommensteuer würde an Klarheit noch gewinnen, wenn sich ins einzelne gehende Angaben über die Schätzungshäufigkeit machen ließen. Leider fehlen hierzu jegliche statistischen Unterlagen. Es kommt weiterhin noch hinzu, daß im allgemeinen nur Veranlagungsbeamte und Betriebsprüfer auf Grund der Erfahrungen bei ihrer täglichen Arbeit nähere Kenntnis über die Schätzungshäufigkeit besitzen. Diese kennen aber wiederum in der Regel nur kleinere Bezirke und z. T. nur einzelne Berufszweige, wobei zu berücksichtigen ist, daß die örtlichen Unterschiede und die zwischen den einzelnen Branchen recht groß sind. Es ist daher außerordentlich schwierig, sich eine gewisse Vorstellung von der Schätzungshäufigkeit zu machen, ohne daß dabei möglicherweise größere Fehler unterlaufen. Daher sollen nur wenige in gewissen Grenzen zuverlässige Angaben gemacht werden. [144])

Leicht lassen sich zunächst einmal einige Momente herausstellen, von denen die Unterschiedlichkeit in der Schätzungshäufigkeit abhängen. Sieht man von der in gewissen Grenzen unterschiedlichen Handhabung durch die Finanzbeamten ab, so fällt zu-

[142]) Es genügt dagegen in diesen Fällen noch nicht, daß die Unrichtigkeit lediglich vermutet wird, was § 29 EStG bei der Anwendung von Durchschnittssätzen genügen läßt.

[143]) Vgl. hierzu auch Wiemann S. 46; George Heinz S. 57; Bühler: „Bilanz und Steuer." S. 74.

[144]) Der Verfasser stützt hierbei seine Kenntnisse auf Nachforschungen in Schlesien, Westfalen und Berlin.

nächst der beträchtliche örtliche Unterschied zwischen Dörfern und Kleinstädten einerseits und Industriegebieten und Großstädten andererseits auf. Die Schätzungshäufigkeit ist in Kleinstädten und Dörfern in bezug auf die gleichen Branchen und ähnlichen Betriebsgrößen der Verhältniszahl nach größer, was sich vor allem aus der nicht so häufigen und fortgeschrittenen Buchführung ergibt. Weiterhin fällt auf, daß die Schätzungshäufigkeit recht unterschiedlich zwischen den einzelnen Gewerbezweigen ist und in einzelnen Branchen allgemein recht häufig bzw. nicht so oft geschätzt wird. Auf die einzelnen Ursachen soll nicht näher eingegangen werden. Nicht unerheblich für die Schätzungshäufigkeit ist auch das Vorhandensein von Steuerhelfern, Steuerberatern, Buchführungsvereinen und dgl. In der Regel ist in diesen Fällen eine erheblich geringere Zahl an Schätzungsfällen anzutreffen. Ausnahmweise kann jedoch der Fall auch umgekehrt liegen, wenn man z. B. herausgefunden hat, daß der Steuerpflichtige beim Schätzen günstiger fährt, was gelegentlich noch vorkommt. Schließt man anormal liegende Fälle aus, so kann man zur Charakterisierung der Unterschiedlichkeit sagen, daß je nach Gewerbezweig und Gegend 20 % bis 90 % der Steuerpflichtigen geschätzt werden.

Die Schätzungshäufigkeit weist ferner eine erhebliche Abstufung nach den einzelnen Einkunftsarten auf. Berücksichtigt man nicht die besonders gelagerte Einkommensermittlung der landwirtschaftlichen Einkünfte, so sind weitaus an erster Stelle die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu nennen. Man wird nicht fehlgehen, wenn man in Übereinstimmung mit dem Urteil aus der Praxis für die Verhältnisse vor dem gegenwärtigen Kriege annimmt, daß rund 50 % sämtlicher Einkommensteuer zahlenden Gewerbetreibenden geschätzt wurden. [145]) Eine gewisse Wahrscheinlichkeit spricht dafür, wenn man den Einzelhandel und das Handwerk als stärkste Gruppen dieser Einkunftsart herausgreift, daß der Prozentsatz beim Handwerk höher, beim Einzelhandel etwas niedriger liegt. Das wird im Wesentlichen auf die verschiedene Häufigkeit der Buchführung zurückzuführen sein. Vom Steueraufkommen her gesehen ist dagegen der Prozentsatz weitaus geringer, da vorwiegend kleinere und mittlere Betriebe geschätzt werden. In weitem Abstand folgen dann die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und ein vermutlich ähnlicher Prozentsatz ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu finden. Die hierüber bekannt ge-

[145]) Ein höherer Prozentsatz würde sich ergeben, wenn man sich den Vermutungen des Präsidenten der Finanzverwaltung in Danzig vom Herbst 1939 anschließt. (vgl. Lademann a. a. O., S. 320.) Er nimmt an, daß allein mehr als die Hälfte der Gewerbetreibenden zu den nichtbuchführenden Steuerpflichtigen zählt.

wordenen Angaben von Betriebsprüfern und Veranlagungsbeamten scheinen jedoch auf so vagen Vermutungen zu beruhen, und weichen so erheblich von einander ab, daß es nicht zweckmäßig erscheint, auch einen nur ungefähren Prozentsatz anzugeben. Bei den übrigen Einkunftsarten treten Schätzungen nur vereinzelt auf, so daß das Aufstellen einer weiteren Reihenfolge nicht möglich ist.

Über die Entwicklung der Schätzungshäufigkeit etwa seit 1925 läßt sich lediglich sagen, daß bereits früher nicht selten geschätzt worden ist. [146]) Die Zunahme der Schätzungen ist fast ausschließlich auf den Wandel über die Auffassung der Zulässigkeit der Schätzung zurückzuführen und auf die Ausgestaltung der Hilfsmittel für die Schätzung. Man wird daher mit einiger Gewißheit ein bis 1933 langsames, nach 1933 schnelleres Ansteigen der Schätzungshäufigkeit annehmen können. Das Verhalten der Steuerpflichtigen ist dagegen für diese Entwicklung von geringer Bedeutung, da nur geringfügige Änderungen eingetreten sind, die auf die Schätzungshäufigkeit von Einfluß sind. Das gilt auch von den Buchführungsbestrebungen der jüngsten Zeit aus den bereits angegebenen Gründen.

Wenn man die Veränderungen in der Veranlagungspraxis durch die Schätzung zusammenfaßt, die für den Wandel der Einkommensteuer von Bedeutung sind, so ist hervorzuheben, daß die Schätzung gegenüber der Zeit vor 1933 einen erheblich weiteren Anwendungsbereich besitzt. Sie dient in der Praxis nicht mehr ausschließlich dem ursprünglich beabsichtigten Zwecke, Lücken auszufüllen, und stellt sich auch nicht mehr als reine Ermittlungshilfe dar. [147]) Die Schätzung ist vielmehr für die Einkommensteuer eine „Hilfsmethode" zur Einkommensermittlung geworden, die sich dadurch auszeichnet, daß sie einen weiteren Anwendungsbereich besitzt als etwa die regelrechten Wege des § 5 und § 4 Abs. III EStG zusammen. Weiterhin ist zu betonen, daß zwar der Grundsatz der individuellen Einkommensermittlung durch die Schätzung nicht theoretisch aufgegeben, aber durch die Hilfsmittel für die Schätzung weitgehend abgewandelt worden ist. [148]) Es greift hier eine Besteuerung Platz, die sich z. T. der auf Durchschnittsätzen fussenden nähert, wobei eine Gliederung in der Besteuerung nach Branchen und innerhalb

[146]) So auch Eichhorn (ein Finanzamtsvorsteher) a. a. O., S. 234.

[147]) Vgl. auch Frank E.: Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung. Seite 204.

[148]) Bühling S. 35 formuliert bereits: „Es liegt mithin im Wesen der Schätzung begründet, daß von einem gewöhnlichen Durchschnitt ausgegangen wird." Das ist umsomehr bemerkenswerter, als er sich bei der Darstellung an die Entscheidungen des RFH hält.

dieser nach Betriebstypen nicht zu verkennen ist. Es soll dagegen nicht besonders hervorgehoben werden, daß die Schätzung in der Gegenwart, wie es die Erfahrung des täglichen Lebens lehrt, häufig höher greift, als das Einkommen beträgt, sei es ohne oder mit einer Begründung (etwa strafender oder erziehender Art). Diese Erscheinung erklärt sich vielleicht weniger aus einem grundsätzlichen Wandel als aus dem höheren Finanzbedarf des Staates in der Gegenwart.

3. Pauschalierungen.

Bei der Pauschalierung [149]) kann man drei Hilfsmethoden für die Einkommensermittlung unterscheiden, die sich als Pauschsätze, Pauschbeträge und Pauschalbesteuerung bezeichnen lassen.

Die Begriffe Pauschsatz und Pauschbetrag werden nicht einheitlich gebraucht. So kommt es nicht selten vor, daß ein und derselbe Hilfsmittel Richtsatz und Pauschsatz genannt wird. [150]) Desgleichen wird auch Pauschsatz und Pauschbetrag als Bezeichnung für den gleichen Gegenstand benutzt, [151]) nicht jedoch Richt- und Pauschbetrag. Um einen Überblick über die hier zu behandelnden Hilfsmethoden für die Einkommensermittlung zu gewinnen, soll von folgenden Unterscheidungen ausgegangen werden. Als Pauschsätze sollen diejenigen nicht rechtverbindlichen, vorwiegend bei der Erfassung von Betriebsausgaben und Werbungskosten angewandten Hilfsmittel bezeichnet werden, welche in ihrer Bedeutung besonders ausgestalteten Richtsätzen nahekommen.

Der Steuerbeamte kann von einer Nachprüfung der Steuererklärung absehen, wenn sich die Angaben des Steuerpflichtigen im Rahmen der Pauschsätze halten. Er kann aber auch, was seltener geschieht, die Angaben nachprüfen und bei der Veranlagung zu einem Ergebnis kommen, was sich unter Berücksichtigung des Pauschsatzes nicht ergeben haben würde. Als Pauschbeträge sollen die vorwiegend bei Sonderausgaben, aber auch bei Werbungskosten bekannten Steuervereinfachungsmittel genannt werden, die von dem Finanzbeamten benutzt werden müssen. Selbst wenn sich ein höherer Steuerbetrag unter Nichtberücksichtigung des Pauschbetrages auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse ergeben würde, hat der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf Absetzung der dem Pauschbetrag entsprechenden Summe.

---

[149]) Der Begriff „Pauschalierung“ wird nicht durchgängig als Oberbegriff benutzt.

[150]) Vgl. Kaemmel: Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 21, Anm. 10. Blümich: Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 9, Anm. 13c 4 (4).

[151]) Z. B. Blümich: Der neue Finanzplan, S. 1; Kaemmel a. a. O., § 9, Anm. 17.

Die Pauschsätze in dem hier verstandenen Sinne kommen nicht so häufig wie die Richtsätze zur Anwendung. Von den Finanzämtern werden Betriebsausgabenpauschsätze bei Einkünften aus selbständiger Arbeit benutzt.[152]) Größere Bedeutung haben noch die Pauschsätze für Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.[153])

Diese sind auch, wie die Betriebsausgabenpauschsätze, teilweise der Öffentlichkeit bekannt gegeben worden.[154]) Der Sinn der Pauschsätze besteht darin, den oft schwer zu führenden, für den Steuerpflichtigen und auch für das Finanzamt zeitraubenden Nachweis einzelner abzugsfähiger Beträge zu vermeiden. Dem Steuerpflichtigen ist es allerdings unbenommen zu beantragen, daß die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben bzw. Werbungkkosten anstelle des Pauschsatzes zum Abzug gelangen, die er dann aber auch im einzelnen anführen und belegen muß. Ebenso kann das Finanzamt den Nachweis über die Höhe der tatsächlich entstandenen Beträge jederzeit verlangen.[155]) Von der letzten Möglichkeit wird weniger Gebrauch gemacht. Von der ersten nur dann, wenn der Steuerpflichtige glaubt, wesentlich höhere abzugsfähige Kosten nachweisen zu können, als sie im Pauschsatze enthalten sind. Ein für die Gestalt der Einkommensteuer bedeutungsvolle Entwicklung haben die Pauschsätze nicht durchgemacht. Man hat ihnen in der Gegenwart nicht soviel Interesse wie den Richtsätzen entgegengebracht. Ihre Bedeutung für die Veranlagung hat daher seit 1933 zum mindesten nicht zugenommen.

Anders dagegen ist die Entwicklung der Pauschbeträge in dem hier verstandenen Sinne. Der Pauschbetrag von je 200 RM für Sonderausgaben (§ 10 Abs. III EStG 1938) und für Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 46 Abs. III EStG 1938) sind durch das EStG 1939 aufgehoben worden. Die Steuerpflichtigen müssen künftig ihre Sonderausgaben und insoweit die Werbungskosten im einzelnen darlegen. Der Pauschbetrag für Werbungskosten und Sonderausgaben, der in die Lohnsteuertabelle eingearbeitet ist, besteht dagegen weiter.[156]) Diese wesentlichsten Veränderungen, so könnte man meinen, beruhen auf dem Bestreben,

---

[152]) Für die Zeit vor dem EStG 34, vgl. z. B. Troschke: Pauschaulierungen im Steuerrecht a. a. O. Jüngere Pauschsätze z. B. für nichtbuchführungspflichtige Ärzte, für Dentisten, Hebammen, Rechtsanwälte und selbständige Handelsvertreter in Berlin — vgl. DStZ 1938, S. 558 f.

[153]) Vgl. hierüber VR 1937 C IV 1.

[154]) Z. B. Richtlinien für die Werbungskostenpauschsätze beim Hausbesitz in Berlin. Erl. des OFPrä. vom 21. 2. 1938 — S. 2183—I, 1/38 Berliner Steuer- und Wirtschaftsbriefe — Gr. 10, Bl. 52 / Lief. Nr. 6: v. 15. 3. 1938.

[155]) Vgl. den Erlaß des OFPrä. von Berlin a. a. O.

[156]) Näheres vgl. bei Blümich a. a. O., Kaemmel a. a. O.

bei der Besteuerung die tatsächlichen Einkommensverhältnisse mehr zu berücksichtigen als bisher, indem man nur diejenigen Beträge als Sonderausgaben und Werbungskosten zur Absetzung gelangen läßt, die tatsächlich entstanden sind. Eine mehr von der Praxis ausgehende Würdigung dieser Neuerung wird sie dagegen eher als eine Steuererhöhungsmaßnahme kennzeichnen. Der Einzelnachweis der bisher durch die Pauschbeträge abgegoltenen Ausgaben ist nämlich dem Steuerpflichtigen in der Regel nicht möglich.[157]) Die verschiedene Behandlung der Werbungskosten[158]) durch Pauschsätze einerseits und Pauschbeträge andererseits erklärt sich wohl bisher gerade neben anderem aus dem Umstand, daß in manchen Fällen das Verlangen, einen Einzelnachweis zu führen, dem Steuerpflichtigen gegenüber unbillig erschien, und man durch Pauschbeträge diese Möglichkeit ausschloß. Diese Änderung durch das EStG 1939 hätte weiterhin, falls tatsächlich in Zukunft ein Einzelnachweis in erheblichem Umfange zu erwarten gewesen wäre, sich als ein bewußtes Inkaufnehmen von erhöhtem Arbeits- und Zeitaufwand für die Steuerbehörden dargestellt. Eine solche Einstellung des Gesetzgebers würde bei dem allgemeinen Bestreben nach Steuervereinfachung[159]) schwer verständlich sein. — Die Veränderung in der Anwendung der Pauschbeträge ist für die Erfassung des gegenwärtigen Erscheinungsbildes der Einkommensteuer von Bedeutung. Es soll jedoch hierauf erst bei der Behandlung des Einkommensbegriffes eingegangen werden. Die sonstigen Pauschbeträge sind hier von geringerem Interesse.[160])

Die Besteuerung nach den §§ 30, 31 EStG wird in der Regel als Pauschbesteuerung bezeichnet. Diese 3. Gruppe im Rahmen der Pauschalierung, welche die Besteuerung der Auslandsbeziehungen und derjenigen Personen, die vom Ausland zuziehen, zum Gegenstand hat, unterscheidet sich wesentlich von den zuvor behandelten. Die Pauschbesteuerung ist nicht ein Hilfsmittel für die Einkommensfeststellung, sondern es handelt sich hier um die unmittelbare pauschale Festsetzung der Steuer selbst. Bei dieser Festsetzung sind Faktoren zu berücksichtigen, die sonst der Einkommensteuer fremd sind. Durch § 31 EStG ist eine Möglichkeit gegeben, aus dem Ausland zuziehenden Personen auf längere Zeit hinaus steuerlich entgegenzukommen, was im Interesse einer Kapitalzuführung erwünscht sein kann. Da im Ausland im allgemeinen die deutsche

---

[157]) Beispiele bei Frank, E.: Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung S. 28

[158]) Vgl. hierüber Blümich: Einkommensteuergesetz — 3. Aufl., § 9, Anm. 4.

[159]) Vgl. z. B. RFH vom 11. 10. 1938, RStBl 1939, S. 89.

[160]) Im einzelnen vgl. Kaemmel a. a. O., § 9, Anm. 17 — § 20, Anm. 14e — § 22, Anm. 3; Blümich a. a. O., § 9, Anm. 4.

Einkommensteuer als weitgehend ausgebaut bekannt ist, soll die abschreckende Wirkung von drohenden hohen Steuerzahlungen vermieden werden. Maßstab für die Steuerhöhe ist daher in diesen Fällen oft mehr eine wirtschaftspolitische Erwägung als die Einkommenshöhe und die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Aber auch im Falle des § 30 EStG, bei der Besteuerung der Auslandsbeziehungen, ist die Einkommensteuer, wenn auch nicht so stark, abgewandelt. In diesen Fällen gilt es vor allem der Gewinnabsaugung bei mit ausländischen Betrieben zusammenarbeitenden inländischen Betrieben etwa durch geschickte Kostenverteilung etc. zu entgegnen. Hierbei sind oft Steuerfestsetzungen von den Landesfinanzämtern erforderlich, die mit einer an sich ordnungsmäßigen Bilanz und Steuererklärung nur noch in einem losen Zusammenhange stehen. Die hier anzutreffende geringere Abwandlung der Einkommensteuer gegenüber der Besteuerung bei aus dem Ausland zuziehenden Personen besteht darin, daß die Steuer grundsätzlich noch nach einem vermuteten Einkommen bemessen wird.

Über die Entwicklung der Pauschbesteuerung ist zu sagen, daß durch das Einkommensteuergesetz 1934 gegenüber dem Einkommensteuergesetz 1925 die Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschbesteuerung wesentlich erweitert worden sind. Die Fassung des § 30 EStG 1934 gegenüber den §§ 33 und 34 EStG 1925 hat den Zweck, die Schwierigkeiten zu beheben, die sich bei der Besteuerung von Betrieben ergeben haben, die besondere wirtschaftliche Beziehungen zum Auslande unterhalten.[161]) Von dieser freieren Handhabe mit dem erweiterten Anwendungsbereich ist von den Steuerbehörden auch entsprechender Gebrauch gemacht worden, was nicht zuletzt seinen Ausdruck in dem außerordentlichen Mißtrauen gegenüber allen Auslandsbeziehungen[162]) findet. Die Erweiterung des § 31 EStG 1934 gegenüber §§ 47, 70 Abs. IV EStG 1925 besteht im wesentlichen darin, daß gegenüber dem früheren Rechtszustand jetzt die Pauschbeträge bis zur Dauer von zehn Jahren seit Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht festgesetzt werden können.[163]) Das Einkommensteuergesetz 1938 und 1939 hat für die Pauschbesteuerung keine Neuerung mehr gebracht.

---

[161]) Amtliche Begründung zum EStG 34 zu § 30.
[162]) Vgl. auch Frank, E.: Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung S. 18 f.
[163]) Über das Weitere vgl. Amtliche Begründung zum EStG 34 zu § 31.

4. „Steuervereinbarungen".

Steuervereinbarungen kennt das Einkommensteuergesetz nicht.[164]) Der Reichsfinanzhof erkennt die Gültigkeit von Vereinbarungen zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen etwa über die Höhe der Steuer nicht an.[165]) Dennoch kannte die Praxis früher und kennt auch heute bei der Besteuerung Vereinbarungen oder ein vereinbarungsähnliches Verhalten zwischen dem Finanzamt und dem Steuerpflichtigen. Man ist sich auch klar darüber, daß durch die ablehnende Haltung des RFH die Tatsache der Steuervereinbarungen nicht beseitigt ist.[166]) Um ein Beispiel aus der Zeit von 1933 zu nennen, sei lediglich das Verhalten einer Anzahl Gemeinden aus dem rheinisch-westfälischen Industriegebiet erwähnt, das seinerzeit großes Aufsehen erregte. Um für ausländische Industriefirmen Niederlassungsmöglichkeiten zu schaffen, wurde ihnen mehrjähriger Erlaß sämtlicher Gemeindesteuern gewährt, und die Gemeinden übernahmen sogar teilweise deren Staatssteuern für einige Zeit.[167]) Für die jüngste Vergangenheit sei lediglich auf die bekannte Erscheinung hingewiesen, daß der Steuerpflichtige auf die Einlegung eines Rechtsmittels verzichtete bzw. es wieder zurücknahm und das Finanzamt daraufhin von einer in Aussicht gestellten eingehenden Nachprüfung der Steuererklärung — etwa in Form einer Betriebsprüfung — absah. Hier soll lediglich auf Steuervereinbarungen innerhalb eines Veranlagungsverfahrens eingegangen werden.

Bei einem Versuch, sich ein Bild von der Entwicklung der Steuervereinbarungen zu verschaffen, wird man zunächst geneigt sein, aus dem stärkeren Hervortreten autoritärer Entscheidungen bei den Verwaltungsbehörden auf einen Rückgang der Verein-

---

[164]) In § 220, Ziffer 3 AO ist zwar die Möglichkeit vorgesehen, daß der RdF Bestimmungen über die Zulässigkeit von Vereinbarungen treffen kann. Soweit bekannt, ist aber von dieser Möglichkeit noch nicht Gebrauch gemacht worden; vgl. Jahn, Arlt, Boethke, Hepp, § 220, Anm. 3.

[165]) Die Auffassung des RFH läßt sich wie folgt kurz zusammenfassen: Er erkennt eine bindende Vereinbarung weder über die Höhe der Steuer noch über eine einzelne Besteuerungsgrundlage an, selbst dann nicht, wenn diese Vereinbarung nicht durch ein gegenseitiges Nachgeben — wie bei einem Vergleich des BGB — zustande kommt. Er geht von der Auffassung aus, daß die Verfahrensbeteiligten über den öffentlich-rechtlichen Steueranspruch nicht verfügen können. So auch Eichhorn a. a. O., S. 210 ff, mit einer Zusammenstellung von Entscheidungen; vgl. Jahn, Arlt, Boethke, Hepp: § 217, Anm. 13. — Neuere Entscheidungen sind hierüber — soweit bekannt — nicht ergangen.

[166]) Vgl. Eichhorn S. 231; Becker E.: Die Reichsabgabenordnung § 233, Anm. 1, mit weiteren Angaben.

[167]) Im Einzelnen bei Eichhorn — S. 156 ff. Über die große Zahl von Steuervereinbarungen vgl. auch Karl Zebo S. 34.

barungen zu schließen. Es besteht kein Zweifel darüber, daß auch bei der Einkommensteuerveranlagung das Finanzamt dem Steuerpflichtigen mit erhöhter Autorität gegenübertritt, was seine Ursache im Wandel der Verhältnisse, Anschauungen und in Gesetzesänderungen hat.

Als Beispiel sei nur die Pauschbesteuerung erwähnt. Die heutige Regelung besitzt gegenüber der im EStG 25 einen erheblich stärkeren autoritären Gehalt.[168]) Während die Formulierung des § 33 EStG 25 genügend Anlaß gab, sich bei der Veranlagung über verschiedene Punkte zu verständigen (hierzu auch Kluckhohn a. a. O), man sogar auf den guten Willen des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung bei der Veranlagung in gewissen Grenzen angewiesen war, besitzt heute das Landesfinanzamt auf Grund der Fassung des § 30 EStG 34 eine freie Handhabe. Vgl. amtliche Begründung zum EStG 34, zu § 30, welche das Angewiesensein auf die Bereitwilligkeit des Steuerpflichtigen als Mangel der §§ 33, 34 EStG 25 hervorhebt. Noch deutlicher kommt der Wandel bei § 47 EStG 25 zum Ausdruck, der im Gegensatz zu § 31 EStG 34 noch von einer Besteuerung „im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen" sprach.

Es ist daher für Vereinbarungen in der Gegenwart insoweit ein geringer Raum vorhanden. — Jedoch sind noch weitere Gesichtspunkte zu berücksichtigen, welche auf die Häufigkeit und die Gestalt von Vereinbarungen oder einem vereinbarungsähnlichen Verhalten Einfluß haben.

Zu einem gewissen Übereinkommen war man seit jeher bei den großen Steuerzahlern bereit, bei denen sich eine ganz exakte Einkommensfeststellung als zu kompliziert und langwierig herausstellte. Bei ihnen versagt die Veranlagungstechnik[169]) oft deshalb, weil zu viele Umstände zu berücksichtigen sind, welche man aus guten Gründen verschieden beurteilen und werten kann. Beide Seiten haben ein Interesse daran, rasch klare Verhältnisse zu schaffen. Der Kaufmann will feste Zahlen für seine Kalkulation erhalten. Die Steuerbehörde hat oft kein geringes Interesse daran, den Steuerfall auf dem Wege der Einigung zu erledigen, da das Vermeiden von Streitigkeiten eine Entlastung der Finanzbehörde mit sich bringt und die Steuer schneller der Finanzkasse zufließen läßt.[170]) An der Häufigkeit solcher Angleichungen der Anschauungen im Wege von Verhandlungen hat sich gegen früher wohl nichts geändert.

Häufiger dagegen als früher wurde bislang eine Übereinstimmung auf dem bereits eingangs erwähnten Wege erzielt. Der Steuerpflichtige unterzieht sich nicht gern einer eingehenden Betriebs-

[168]) Vgl. auch Frank E.: Wirtschaftliche Fragen bei der Pauschbesteuerung. Sp. 1254.
[169]) Einiges hierüber bei Fricke, Rolf: Die Problematik der direkten Einkommensbesteuerung a. a. O., S. 404 ff, vgl. auch Zebo, Karl a. a. O., S. 43.
[170]) Ähnlich auch Zebo S. 25.

prüfung, zumal er weiß, daß den erhöhten Anforderungen der Reichsfinanzverwaltung die meisten Buchführungen nicht standhalten können. Er war daher bisher auch in den meisten Fällen zu einem Verzicht auf das Rechtsmittel bereit. Eine Zunahme solcher Tatbestände läßt sich nicht mit Zahlen belegen, braucht aber auch — da allgemein bekannt — keines besonderen Nachweises. Wenn auch der Reichfinanzhof in solchen und ähnlichen Fällen bereits früher einen Rechtsmittelverzicht oft nicht als gültig anerkannt hat, so wirkt sich diese Rechtsprechung doch weniger auf die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen aus. Für die in der Praxis in Erscheinung tretende Einkommensteuer ist die Zunahme einer Versteuerung unter solchen Umständen insofern von Bedeutung, als sie teilweise das Aufgeben einer verfeinerten Veranlagung zur Folge hat.

Vereinbarungen von Steuern auf dem Verhandlungswege sind endlich noch heute dort anzutreffen, wo die Rechtslage ungeklärt ist. Es sei nur die Versteuerung von karitativen Einrichtungen und Klöstern erwähnt, bei denen die Beurteilung der Steuerpflicht und deren Umfang in einem gewissen Fließen begriffen ist, sodaß die meisten Steuerfälle seit geraumer Zeit im Verhandlungswege erledigt werden. Die Kompliziertheit der Mehreinkommensteuer bei ihrer praktischen Durchführung ist ein weiteres Beispiel, das eine Zunahme der Verhandlungen im Veranlagungsverfahren erklärt.

Die Auswirkung aller Vereinbarungen im weitesten Sinne ist, daß man neben dem gelegentlichen Verzicht auf eine vollständige Aufklärung der Rechtslage sich mit einer weniger eingehenden Ermittlung des Einkommens begnügt.

c) Einkommensermittlung und Steuerfestsetzung bei beschränkt Steuerpflichtigen.

Gleichfalls weitgehend abgewandelt ist die Einkommensteuer durch die Art der Ermittlung des Einkommens und, was hier ebenfalls noch berücksichtigt werden soll, durch die Art der Steuerfestsetzung, soweit sie auf beschränkt Steuerpflichtige zur Anwendung kommt.

Bei dem der Steuer zugrunde liegenden Einkommen sind die Sonderausgaben nicht mehr abzugsfähig, die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nur noch im beschränkten Maße, was auch von dem Ausgleich der Verluste gilt. Weder persönliche und besondere wirtschaftliche Verhältnisse werden berücksichtigt, noch sind besondere Steuersätze für außerordentliche Einkünfte vorgesehen, sodaß nicht zu unrecht betont wird, es fehle hier der Einkommen-

steuer eigentlich das, was sie zur Personalsteuer macht.[171]) Die Steuer kann sogar nicht nur in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn die gesonderte Berechnung der Einkünfte besonders schwierig ist, sondern auch, wenn es aus „volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig„[172]) erscheint, von der untersten Steuerbehörde[173]) ganz oder zum Teil erlassen werden.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist es nicht uninteressant festzustellen, daß die beschränkte Steuerpflicht 1925, 1934 und nochmals — wenn auch geringfügig — nach 1934 ausgedehnt worden ist.

Über die sehr weitgehende Erweiterung der beschränkt persönlichen Steuerpflicht durch § 3 EStG 25 gegenüber § 2 II EStG 20, vgl. im einzelnen bei Strutz, Kommentar — Bd. I, § 3, Anm. 1 und 2.

Im wesentlichen ist neu in §§ 49, 50 EStG 34 gegenüber §§ 3, 15, Abs. II, S. 2, 48, 60, 70, Abs. VI, 88a EStG 25:

1. Daß Gewinne aus Veräußerung und Aufgabe des Gewerbebetriebes sowie einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft nunmehr auch der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auch dann beschränkt steuerpflichtig sind, wenn die nichtselbständige Arbeit im Inland zwar nicht ausgeübt aber verwertet wird oder worden ist.

3. Neu ist weiterhin, daß wiederkehrende Bezüge, soweit sie dem Steuerabzug unterworfen werden, der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Geringfügige Erweiterungen brachten dann noch §§ 33, 34 EStDVO (1), die dann in das EStG 38 aufgenommen wurden.

Der Einkommensermittlung bei beschränkt Steuerpflichtigen kommt jedoch im Rahmen der gesamten Einkommensteuererhebung nur eine untergeordnete Bedeutung zu. 1936 gab es rund 13 000 beschränkt Einkommensteuerpflichtige mit einer festgesetzen Steuer in Höhe von 10,5 Mill. RM.[174]) Weiterhin ist zu berücksichtigen, daß vor allem wohl durch das Zurückdrängen des ausländischen Kapitals seit der Machtübernahme die Zahl der beschränkt Steuerpflichtigen stark gesunken ist — trotz Ausdehnung der Steuerpflicht.[175])

---

[171]) Vgl. Bühler: Bd. II, S. 142 f; Becker Enno: Die Selbständigkeit der Begriffsbildung... Sp. 766; derselbe: Das Einkommensteuergesetz (Kommentar) 1. Teil, § 3, Anm. 2 und Vorbem. zu §§ 2, 5, 7a; Strutz: Kommentar, Bd. I, S. 420 f.

[172]) § 50, Abs. V EStG.

[173]) Vor dem EStG 34 waren der RdF bzw. die Landesfinanzämter zuständig.

[174]) u. [175]) Vgl. Tabelle IV.

d) Ermittlungsmethoden nach Einkunftsarten.

Nachdem die einzelnen Ermittlungsarten und Hilfsmittel für die Einkommensfeststellung dargestellt sind, gewinnt das Bild der Erhebung der Einkommensteuer an Deutlichkeit, wenn die Ermittlungsmethoden noch mit den Einkunftsarten in einen engeren Zusammenhang gebracht werden. Hierbei soll die Bedeutung der jeweiligen Einkunftsart für die gesamte Einkommensteuer und der verschiedenen Einkommensermittlungen für die einzelnen Einkünfte hervorgehoben werden.

Bei dieser Erörterung ist die Pauschbesteuerung (§§ 30, 31 EStG) nicht zu berücksichtigen, da diese Ermittlungsart mit keinem der sieben Einkunftsarten in einem besonderen Zusammenhang steht. Das Gleiche gilt von den Steuervereinbarungen und von den Grundsätzen, die bei der Besteuerung der Beschränktsteuerpflichtigen angewandt werden. Die Verbrauchsbesteuerung hängt zwar vorwiegend mit den Einkünften aus der Landwirtschaft zusammen, da das Hauptanwendungsgebiet für sie der Großgrundbesitz ist. Wegen ihrer geringen praktischen Bedeutung soll sie hier gleichfalls nicht berücksichtigt werden.

Ein Steuerpflichtiger bezieht oft sein Einkommen aus mehreren Einkunftsarten zugleich. Diese Einkunftsarten stehen dann nicht immer gleichberechtigt und klar abgegrenzt nebeneinander. Bei Überschneidungen tritt der subsidiäre Charakter einzelner Einkunftsarten gegenüber anderen hervor. So genießen die ersten drei Einkünfte des § 2 EStG einen gewissen Vorrang. Unter ihnen wieder die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.[176]) Hinsichtlich dieser Rangordnung ist für die Entwicklung der Einkommensteuer wenig auszuführen, sodaß sie im wesentlichen unbeachtet bleibt.

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Wenn man die sieben im Einkommsteuergesetz aufgezählten Einkunftsarten ihrer Bedeutung für das Steueraufkommen nach ordnet, so sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinter denen im Zusammenhang mit dem Quellenabzugsverfahren zu erwähnenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an zweiter Stelle zu nennen. Sie umfassen vor allem die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Industrie, Handel und Handwerk.[177]) Bei der Ver-

[176]) Im einzelnen — vgl. hierzu Becker, Enno: Der Begriff des Einkommens, S. 9 f; Bühler: Lehrbuch, Bd. II, § 7 IV und V.

[177]) Eine eigentliche Definition der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in RStBl 34/902, die jedoch recht abstrakt ist.

anlagung für 1936 stammten 53 % aller veranlagten Einkünfte, die von 37,1 % aller veranlagten Steuerpflichtigen bezogen wurden, aus dieser Einkunftsart.[178]) Ob das Steueraufkommen von 1936 gleichfalls etwa 50 % der veranlagten Steuern betragen hat, läßt sich nur annäherungsweise schätzen,[179]) wobei vor allem wegen der Progression, die Verteilung der Einkommensbezieher dieser Einkunftsart nach der Höhe ihres Einkommens zu berücksichtigen ist. Auffällig stark sind die Gewerbetreibenden mit verhältnismäßig niedrigem und hohem Einkommen vertreten, wohingegen die Steuerpflichtigen mit mittlerem Einkommen gegenüber den gleichen Steuerpflichtigen der anderen Einkunftsarten zurücktreten.[180]) Inwieweit die große Zahl der Steuerpflichtigen, auf die ein niedriger Tarif, und die entsprechende Zahl derjenigen, auf die ein hoher Tarif zur Anwendung kommt, hinsichtlich des Steueraufkommens einen gewissen Ausgleich herbeiführt, soll im einzelnen nicht untersucht werden. Man wird jedoch vermuten können, daß das von den gewerblichen Einkünften aufgebrachte Steueraufkommen nicht wesentlich von der Hälfte des veranlagten Steueraufkommens für 1936 abweicht. Da die veranlagte Steuer für 1936 gleichfalls etwa die Hälfte des gesamten Steueraufkommens dieses Jahres betrug,[181]) brachten die gewerblichen Einkünfte also rund ein Viertel der gesamten Einkommensteuer auf. Vergleicht man die erwähnten Zahlen seit 1925, so ist vor allem auffällig, daß der Prozentsatz der veranlagten Gewerbetreibenden im Verhältnis zu den übrigen veranlagten Steuerpflichtigen um ungefähr 10 % abgenommen hat. Auf Grund der vorhandenen Statistiken läßt sich jedoch nicht ermitteln, gegenüber welchen Einkunftsarten eine entsprechende Verschiebung stattgefunden hat.[182])

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden ermittelt unter Zugrundelegung der Bilanz, des einfachen Bestandsvergleichs, als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriesausgaben, im Wege der auf Richtsätze fußenden Schätzung oder auf Grund von Einzelschätzungen. Folgt man den Ausführungen über die Anwendung der einzelnen Ermittlungsarten, so ergibt sich bei dieser Einkunftsart — schätzungsweise — folgende Verteilung: Von den

---

[178]) Vgl. Tabelle I.

[179]) Statistische Angaben hierüber gibt es nicht, da die Steuer erst nach Zusammenziehung der Einkünfte aus allen Einkunftsarten und dann folgender Abziehung der Sonderausgaben festgesetzt wird.

[180]) Vgl. Tabelle II.

[181]) Vgl. Tabelle III.

[182]) Vgl. Tabelle I; die hier in Frage kommenden Zahlen haben bei mehreren Einkunftsarten zu- oder abgenommen.

1 862 942 Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb [183]) bei der Veranlagung für 1936 wurden weit weniger als ein Sechstel unter Zugrundelegung der Bilanz versteuert. [184]) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von mehr als zwei Sechstel der Steuerpflichtigen wurde unter Zugrundelegung des einfachen Bestandsvergleichs und im Wege der Überschußrechnung ohne Bestandsvergleich ermittelt, wobei der zuletzt erwähnten Ermittlungsart eine weitaus geringere Bedeutung zukommen dürfte. Bei etwa drei Sechstel der Steuerpflichtigen mit gewerblichen Einkünften, wurden diese Einkünfte geschätzt. Es liegt auf der Hand, daß die entsprechenden Zahlen für den jeweils erzielten Steuerbetrag sich nicht mit den gegenannten decken. Mit den vorhandenen Unterlagen erscheint es jedoch nicht einmal zweckvoll, darüber Schätzungen anzustellen. [185]) Die wesentlichsten Veränderungen der auf gewerbliche Einkünfte angewandten Einkommensteuer sind bereits im Zusammenhang mit den hier in Frage kommenden Gewinnermittlungsmethoden erörtert worden.

2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

An vierter Stelle hinter den ebenfalls beim Quellenabzug zu erwähnenden Einkünften aus Kapitalvermögen sind die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu nennen. Die Zahl der belasteten Steuerpflichtigen, welche 1936 Einkünfte aus dieser Einkunftsart bezogen haben, betrug 4,7 % der veranlagten Steuerzahler. Der prozentuale Anteil an der Summe aller veranlagten Einkünfte war 7,2 %. Der Anteil am gesamten veranlagten Steueraufkommen mag unter Berücksichtigung der Einkommensgruppierung [186]) und der Progression von der zuletzt genannten Zahl nicht allzu weitgehend abweichen.

Die Berufe, welche unter diese Einkunftsart fallen, sind zum größten Teil in § 18 EStG aufgezählt. Die weitaus stärkste Gruppe bilden die sogenannten freien Berufe. Hierzu gehören z. B. Ärzte, Anwälte, Igenieure, Wirtschaftsprüfer, Hebammen usw. Dieser Kreis ist gegenüber der entsprechenden Vorschrift im EStG 25 erheblich weitergefaßt, wohingegen bei den anderen Gruppen keine Unterschiede gegenüber der Zeit vor 1934 anzutreffen sind. Es ist aber hervorzuheben, daß man in der Rechtsprechung und Praxis leicht geneigt ist, die Steuerpflichtigen dieser Gruppe als Gewerbe-

[183]) Statistik des Deutschen Reiches, Bd. 534, S. 14; In dieser Zahl sind diejenigen Steuerpflichtigen miteingeschlossen, welche neben gewerblichen Einkünften auch andere Einkünfte bezogen haben.

[184]) Als Hilfszahlen waren weit weniger als 284 000 Steuerpflichtige errechnet.

[185]) Eine weitgehende Aufgliederung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Branchen ist in den entsprechenden Bänden der „Statistik des Deutschen Reiches“ vorhanden; zuletzt Bd. 534, S. 18 ff.

[186]) Vgl. Tabelle II.

treibende anzusehen, sobald ihr Einkommen nicht ausschließlich oder nicht fast ausschließlich auf ihrer eigenen Tätigkeit beruht, um zu einer Bejahung der Gewerbesteuerpflicht zu kommen.

Das Einkommen wird, soweit es aus dieser Einkunftsart fließt, fast ausschließlich als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt, wobei in den meisten Oberfinanzbezirken Betriebsausgabenpauschsätze zur Anwendung kommen. [187])

Schätzungen treten vereinzelt auf, soweit es an Aufzeichnungen fehlt, oder diese unglaubwürdig erscheinen. Nur in seltenen Fällen wird der Einkommensermittlung ein einfacher Bestandsvergleich zugrundegelegt, und zwar im allgemeinen dann, wenn ein ins Gewicht fallendes Betriebsvermögen vorhanden ist, und Bewertungsfragen eine Rolle spielen. Durchschnittssätze sind bisher noch nicht aufgestellt worden.

Die Hauptschwierigkeit, welche der Durchführung der Einkommensteuer bei dem Einkommen aus selbständiger Arbeit entgegensteht, besteht in der Überprüfung der Einkommensteuererklärung. Es fehlt oft an — für steuerliche Zwecke — ausreichenden Aufzeichnungen, z. B. an einem täglich geführten Einnahme- und Ausgabebuche. Grundsätzlich wird kein Inventarverzeichnis geführt. Die Verpflichtung zum 10jährigen Aufbewahren der Belege besteht nicht. Auswärtige Konten sind oft schwer auffindbar. Die Verbuchung von Treuhändervermögen bei Anwälten ist strittig usw. Hinzu kommt noch, daß Vergleichsmöglichkeiten über die Einkommensverhältnisse oft nur beschränkt möglich sind. [188]) Die Lösung dieses Problems, das oft dikutiert worden ist, [189]) wurde in jüngster Zeit erneut hinausgeschoben. [190]) Die Änderungen, soweit man bei dieser Einkunftsart überhaupt von wesentlichen Wandlungen sprechen kann, stehen mit dieser hervortretenden Schwierigkeit daher in keinem Zusammenhang.

---

[187]) Vgl. zum letzteren auch Kaemmel a. a. O., § 18, Anm. 3.

[188]) Durch VO vom 23. 11. 1933 wurden z. B. die auf Grund der VO vom 30. 1. 1930 eingeführten Durchschnittssätze (im alten Sinne) für Werbungskosten (heute würde man Betriebsausgaben sagen) einiger besonders wichtiger freier Berufe wieder aufgehoben, da wegen der unterschiedlichen Verhältnisse fast immer Einzelnachweis gefordert worden ist, und man die gleichmäßige Behandlung auf Grund der Durchschnittssätze als ungerecht empfand.

[189]) Man hat vorallem eine Neugestaltung der Buchführungspflicht im Auge. Bisher galten die vorläufigen Richtlinien v. 22. 6. 1932 (RStBl 32, S. 613.) Gefordert wird in erster Linie die Führung eines Einnahme- und Ausgabebuches mit täglichen Aufzeichnungen, vgl. Bühler a. a. O., S. 110 f, und andere.

[190]) Vgl. EStR 39, Nr. 39c 4, die vorläufigen Richtlinien für die Buchführungspflicht der freien Berufe und ähnlicher Erwerbszweige nach § 161, Abs. I, Ziffer 1 AO v. 22. 6. 1932 sind ab 1. 1. 1940 aufgehoben worden, die Reform ist wegen des Krieges aber vorläufig zurückgestellt worden.

Die wesentlichste Veränderung, die die Einkommensteuer bei den Steuerpflichtigen dieser Gruppe erfahren hat, ist wohl, daß früher (d. h. im EStG 1891 u. EStG 1920) das Einkommen aus freien Berufen und ähnlicher selbständiger Betätigung mit dem Arbeitseinkommen zusammengefaßt und ihm grundsätzlich gleichgestellt wurde.

Seit dem EStG 25 dagegen werden diese Einkünfte den Gewinneinkünften zugezählt. Man könnte vermuten, daß diese Änderung eine sorgfältigere Gewinnermittlung zur Folge hatte, weil seitdem auch das der Berufstätigkeit gewidmete Vermögen bei der Ermittlung berücksichtigt wird.[191]) Das aber ist für die Mehrzahl der Steuerpflichtigen dieser Gruppe nicht der Fall, da auf sie die Überschußrechnung ohne Bestandsvergleich (§ 4 Abs. III EStG) zur Anwendung kommt. Jedoch tritt hier eine andere Entwicklung in Erscheinung, nämlich die Verselbständigung einer Gruppe von Steuerpflichtigen in ihrer Erfassung durch die Einkommensteuer, was umsomehr ins Gewicht fällt, als man diese Gruppe im EStG 34 weitergefaßt hat. Die Verselbständigung zeigt sich nur in einer bloßen Loslösung von einer Gleichbehandlung mit dem übrigen Arbeitseinkommen. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit spielen auch unter den Gewinneinkünften eine selbständige Rolle dadurch, daß sie überwiegend, um nicht zu sagen — fast ausschließlich — auf Grund des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben zur Steuer herangezogen werden und außer ihnen nur noch eine weniger beachtenswerte Zahl anderer Steuerpflichtiger. Die durch das EStG 34 neueingeführte Versteuerung des Veräußerungsgewinnes bei Aufgabe der Tätigkeit oder des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (Verkauf der Praxis) ist dagegen von keiner Bedeutung für die Grundzüge der Einkommensteuer.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie im Rahmen einer gewerblichen oder landwirtschaftlichen Tätigkeit erwachsen, werden in der Regel den Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft zugezählt. Auch gegenüber den Einkünften aus selbständiger Arbeit und seit dem EStG 34 gleichfalls bei Kapitaleinkünften, werden die Einkünfte aus Vermietung

[191]) So war es auch anscheinend beabsichtigt, denn nach der allgemeinen Begründung des Entwurfs zum EStG 25 wurde die Änderung deshalb vorgenommen, weil bei dieser Einkommensart die Erwerbs- und Berufstätigkeit ohne ein dieser Tätigkeit gewidmetes Vermögen nicht möglich sei, vgl. Karl Dingler S. 13.

und Verpachtung, soweit sie mit diesem im Zusammenhang stehen, im gleichen Umfange hinzugerechnet.[192]) Soweit sie als selbständige Einkunftsart zusammengefaßt sind, — auf diese soll hier näher eingegangen werden, — handelt es sich in erster Linie um Einkünfte aus städtischen Wohngrundstücken. Sie sind an fünfter Stelle zu nennen.

19,7 % aller veranlagten Steuerpflichtigen bezogen 1936 nur 5,8 % aller veranlagten und versteuerten Einkünfte,[193]) wobei noch zu berücksichtigen ist, daß die Steuerpflichtigen mit geringen Einkünften hier stark vertreten sind, die Zahl in den höheren Einkommensklassen aber stetig und zwar verhältnismäßig rasch abnimmt.[194])

Das Steueraufkommen, welches vermutlich aus den in dieser Gruppe zusammengefaßten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergibt, dürfte daher noch weniger als 5,8 % des veranlagten Steueraufkommens für 1936 betragen haben. Während in den Krisenjahren die erwähnten Prozentsätze angestiegen waren, sanken diese Verhältniszahlen seit dem wirtschaftlichen Aufstiege, jedoch nur geringfügig, und sind heute etwas höher als in der Zeit von 1925 bis 1929.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie zu einer selbständigen Einkunftsart zusammengeschlossen sind, werden als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Als Hilfsmittel bei der Einkommensfeststellung werden in erster Linie Werbungskostenpauschsätze verwandt. Von der Aufstellung von Durchschnittsätzen für Werbungskosten hat man bisher abgesehen. Zur Feststellung des Nutzungswertes der Wohnungen im eigenen Einfamilienhaus wird dagegen seit der Veranlagung für 1936 ein Durchschnittsatz in Form eines Hundertsatzes vom Einheitswert benutzt.[195]) Als Hilfswerte zur Ermittlung der für die Absetzungen für Abnutzung wichtigen Anschaffungs- und Herstellungskosten werden schon seit längerer Zeit der Friedenssteuerkassenwert und der Einheitswert vom 1. 1. 25 benutzt.[196])

---

[192]) Vgl. § 21, Abs. III EStG.

[193]) Vgl. Tabelle I. Hierbei sind die Steuerbefreiungen für neuerrichtete Wohngebäude zu beachten. Vgl. VR 1937, F II; VR 1937 C VI 3; EStR 1939, Nr. 65.

[194]) Vgl. Tabelle II.

[195]) Vgl. VO über die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26. 1. 1937 (RGBl I, S. 99.

[196]) Näheres im EStR für 1939, Nr 60.

Geschätzt wird häufiger bei den kleineren Steuerpflichtigen, da diese teilweise die Belege nicht oder nicht vollständig aufbewahren.

Bei der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich bisher vor allem zwei Schwierigkeiten. Die eine bestand in der Berechnung des Mietwertes der eigenen Wohnung, der man bisher auf mannigfache Art zu begegnen suchte.

Um den Rohmietwert festzustellen, hatten sich folgende Methoden herausgebildet:

a) Vergleich mit anderen gleichwertigen, an Dritte vermietete Wohnungen. Die Schwierigkeit bei Villen und allein bewohnten Häusern liegt auf der Hand. (Vgl. z. B. RStBl 33/23.)

b) Durchschnittlicher Erhaltungsaufwand (3-Jahresdurchschnitt) plus angemessene Verzinsung des angelegten Kapitals (Herstellungskosten) = Rohmietwert. RFH 23/35 und 46; RStBl 31/462.

c) Schätzung an Hand des Einheitswertes (vgl. Kaemmel a. a. O., § 21, Anm. 7b).

d) Ein Prozentsatz — bemessen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens — vom Anlagekapital (RStBl 33/23; 32/ 819.

Um den Reinmietwert festzustellen, benutzte man folgende Methoden:

a) Reinmietwert = Rohmietwert minus tatsächlichen Erhaltungsaufwand minus Schuldzinsen, soweit sie Werbungskosten sind.

b) Unmittelbare Schätzung des Reinmietwertes in Prozentsätzen des Anlagewertes (RStBl 32/819; 35/336; VR 1934, III 4). Diese Methode fand vor allem bei großen Villen Anwendung.

Die andere Schwierigkeit besteht in der Feststellung der Werbungskosten. Einmal ist die Überprüfung der aufgewandten Unkosten schwerer als die der Miet- und Pachteinnahmen. Weiterhin können leicht die Absetzungen umstritten sein. Vor allem aber ist die Trennung zwischen dem Erhaltungsaufwand (Werbungskosten) und Herstellungsaufwand (keine Werbungskosten) oft sehr schwer.

Durch die VO über die Bemessung des Nutzungswertes der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus [197]) ist heute das erste der beiden Probleme als gelöst anzusehen. Die vielen möglichen Hilfsmethoden, welche in ihrer Brauchbarkeit umstritten waren, sind nun durch eine gesetzlich vorgeschriebene auf dem Einheitswert aufbauende Berechnungsart ersetzt worden. Diese wesentlichste Neuerung hat eine erhebliche Vereinfachung in der Einkommensfeststellung mit sich gebracht. Die Absetzungen für Abnutzung bereiten unter Anwendung der schon erwähnten Hilfswerte — neuerdings auch unter Heranziehung des Einheitswertes vom 1. 1. 1935 — [198]) heute keine wesentlichen Schwierigkeiten mehr. Weitere Neuerungen sind, abgesehen von den schon erörterten

[197]) Vom 26. 1. 1937 RGBl I, S. 99.

[198]) Vgl. VR 1937 C VI 2 (4).

Änderungen im Werbungkostenbegriff,[199]) bei dieser Einkunftsart nicht festzustellen. Die übrigen Schwierigkeiten bestehen weiter, bzw. man geht ihnen mit Hilfe von Pauschsätzen aus dem Wege.[200])

4. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Die aus einer gewissen Tradition im Einkommensteuergesetz an erster Stelle erwähnten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft[201]) spielen heute für die Einkommensteuer neben den sonstigen Einkünften des § 22 EStG die geringste Rolle. 1,7 % aller veranlagten Einkommensteuerpflichtigen und 2,5 % deren Einkünfte stammten bei der Veranlagung für 1936 aus der Land- und Forstwirtschaft. Bei der Veranlagung für 1935, als die landwirtschaftliche Einheitssteuer noch nicht eingeschränkt war, betrugen die entsprechenden Zahlen sogar nur 0,3 % und 1,1 %. Das ist um so bemerkenswerter, als noch im Jahre 1925 27,9 % aller veranlagten Einkommensteuerpflichtigen Land- und Forstwirte waren mit einem Anteil an den veranlagten Gesamteinkünften von 14,99 %.[202]) Seit dieser Zeit ist ein konstantes Sinken der Bedeutung dieser Einkunftsart für die Einkommensteuer festzustellen, wobei die Unregelmäßigkeiten in den Prozentsätzen auf Gesetzesänderungen zurückzuführen sind. Zuverlässige Zahlen über das Steueraufkommen aus dieser Einkunftsart bestehen nicht.[203])

Bei der Veranlagung für 1936 waren es vermutlich weniger als 0,06 % des veranlagten Steueraufkommens bzw. weniger als 0,03 % des gesamten Einkommensteueraufkommens.[204]) Auf diese — von der gesamten Einkommensteuer aus gesehenen unbedeutenden — Einkunftsart soll nur deshalb eingegangen werden, weil sie oft Gegenstand von Erörterungen war und sich bei ihr weitgehende Neuerungen in der Besteuerung zeigen.

Die Durchführung der Einkommensteuer in der Landwirtschaft ist seit jeher auf große Schwierigkeiten gestoßen, die durch drei Probleme verursacht sind. Einmal ist es nicht leicht, einen für die

---

[199]) Vgl. S. 21 f.

[200]) Richtlinien zur Ausgestaltung der Pauschsätze, vgl. VR 1935 D II, Nr. 4 und D III, Nr. 5; VR 1937 C VI 1.

[201]) Die Einkünfte aus Forstwirtschaft werden nicht besonders behandelt.

[202]) Die Zahlen sind der Tabelle I entnommen.

[203]) Die Schätzung des Reichsnährstandes weicht von der gleichfalls nicht veröffentlichten Schätzung des Reichfinanzministeriums nicht unerheblich ab (80—90 Mill. RM zu 45—50 Mill. RM).

[204]) Vgl. Tabelle III; das Aufkommen ist mit weniger als 100 Mill. RM angenommen; einen etwas höheren Prozentsatz würde man schätzen, wenn man sich lediglich auf die Tabellen I bis III stützt.

Einkommensteuer brauchbaren Einkommensbegriff zu finden, der den naturalwirtschaftlichen Elementen in der Landwirtschaft Rechnung trägt, da eine Einkommensteuer im modernen Sinne für naturalwirtschaftliche Verhältnisse an sich nicht geeignet ist. Es sei nur auf die allgemein bei Landwirten anzutreffende Ansicht hingewiesen, daß als Einkommen der Geldbetrag angesehen wird, der jährlich erspart wird, um den Widerspruch zu den Voraussetzungen für die Einkommensbesteuerung anzudeuten.[205]) Eng mit der Frage, was als Einkommen in der Landwirtschaft anzusehen ist, hängt das weitere Problem zusammen, wie man das Einkommen feststellen und die Einkommensteuer überprüfen soll, da in der Regel Unterlagen, etwa denen eines kaufmännischen Betriebes entsprechend, fehlen. Hiermit wieder hängt die dritte, für die Steuerbehörde wohl entscheidende Frage zusammen, wie nämlich der Arbeits- und Zeitaufwand und damit die Kosten der Veranlagung in ein angemessenes Verhältnis zu dem geringen Steuerertrage eines verhältnismäßig großen Kreises kleiner Steuerzahler gebracht werden können.[206]) Vorwiegend aus diesen Gründen erklärt sich das Zurücktreten der Einkommensteuer in der Landwirtschaft gegenüber den Realsteuern[207]) und die in vielen Ländern zu beobachtende Abwandlung der Einkommensteuer zu einer Objektsteuer.[208])

Theoretisch wird heute das Einkommen der Landwirte auf folgendem Wege ermittelt: Von 3000 RM Einkommen bis zu einem Umsatz von 40 000 RM werden Durchschnittsätze angewandt. Ist ein höherer Umsatz vorhanden, übersteigt er aber nicht 200 000 RM und ist das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nicht größer als 100 000 RM und betragen die Reineinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft weniger als 6 000 RM, so wird, falls Buchführung vorhanden ist, die den buchführungspflichtigen Landwirten vorgeschrieben ist, das Einkommen unter Zugrundelegung des einfachen Bestandsvergleiches (§ 4 Abs. I EStG) ermittelt. Sind nur einfache fortlaufende Aufzeichnungen da, so kann § 4 Abs. III EStG (Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben) zur Anwendung kommen. Im übrigen wird nach Richtsätzen[209]) veranlagt, d. h. an Hand von Richtsätzen geschätzt.

---

[205]) Statt vieler vgl. hierzu Jessen, Arnd: Finanzen und Steuern, „Einkommensteuer"; Gittel, Kurt S. 38 f; Fricke, Rolf: Finanzwirtschaft und Geschichte, S. 388 f.

[206]) Statt vieler vgl. z. B. Fritz Jähnke: S. 63; vgl. auch Runderlaß d. R. d. F. vom 31. 12. 1936 — S. 2142—85 III zu A.

[207]) Angaben hierüber vgl. z. B. bei Gittel, S. 38; Stucken a. a. O.

[208]) Gerloff: Die Besteuerung der Landwirtschaft vor und nach dem Kriege, S. 183 f; Kurt Gittel, S. 114.

[209]) Vgl hierzu VR 1937 C I 11 (2); EStR 1939, Nr. 30.

Werden die zuvor angegebenen Grenzen überschritten, so wird auf Grund des einfachen Bestandsvergleichs veranlagt, soweit diese Landwirte ihrer Buchführungspflicht nachkommen. Im übrigen ist durch Einzelschätzungen das Einkommen zu ermitteln. Die Viehbewertung erfolgt nach Richtsätzen.

Die Praxis kennt in der Regel dieses bunte Bild nicht. Soweit die Durchschnittsätze nicht zur Anwendung kommen, wird unter Zugrundelegung des einfachen Bestandsvergleichs besteuert, falls ordnungsgemäße landwirtschaftliche Buchführung vorhanden ist.

Die Zahl der veranlagten Steuerpflichtigen, welche 1936 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bezogen haben und eine ordnungsmäßige Buchführung besaßen, läßt sich schwer schätzen. Fest steht, daß von den für das Jahr 1936 Einkommensteuer zahlenden rund 86 000 Land- und Forstwirten gegenüber 1935 73 000 neu veranlagt wurden (Statistik des Deutschen Reiches, Bd. 534, S. 10). Dadurch wird eine Äußerung in der Deutschen Steuerzeitung (Bedeutung der Durchschnittsätze in der Landwirtschaft DStZ 1937, S. 72 f, gez.: Rog.) bestätigt, die lautet: (Durch die Herabsetzung der Einheitssteuer ist) „die Zahl der Steuerpflichtigen auf ein Vielfaches gestiegen". Man wird auch dem folgenden Satze Glauben schenken können: „Bei den neu steuerpflichtig Gewordenen handelt es sich hauptsächlich um solche, die keine ordnungsmäßige Buchführung haben." Nach den wohl nicht veröffentlichten Angaben des Reichsnährstandes soll es dagegen rund 50 000 buchführende Landwirte geben.

Im übrigen wird geschätzt, wobei die an sich nicht anwendbaren Durchschnittsätze als Richtsätze dienen und zwar auch dort, wo eigentlich eine Einzelschätzung vorgeschrieben ist.[210]) Es ist aber hervorzuheben, daß diese weitgehende faktische Ausdehnung des Anwendungsbereiches der Durchschnittsätze nicht überall anzutreffen ist.

Die Entwicklung der Einkommensteuer, soweit sie in der Landwirtschaft zur Anwendung kommt, ist in den letzten 15 Jahren nicht gradlinig gewesen. Die Unmöglichkeit, eine Einzelveranlagung durchzuführen, veranlaßte die Aufstellung von Durchschnittsätzen im Sinne des § 46 EStG 25, mit deren Hilfe es aber auch nicht gelang, die Veranlagungskosten bei der größeren Zahl der Landwirte so niedrig zu halten, daß sich die Steuererhebung lohnte. Als mit der Verschlechterung der wirtschaftlichen Verhältnisse die Veranlagungskosten und die Kosten der Buch- und Betriebsprüfung bei den kleineren Landwirten den Steuerertrag aufzuzehren drohten, gab man für den zahlenmäßig größeren Teil der Landwirte durch Einführung der Einheitssteuer die Einkommensteuer auf und beschränkte sie im wesentlichen auf die buchführen-

[210]) Die EStR 1939, Nr. 30 (3) sehen die Einzelschätzung bei den buchführungspflichtigen, aber nichtbuchführenden Land- und Forstwirten vor.

den Landwirte.[211]) Die Einschränkung der landwirtschaftlichen Einheitssteuer seit 1936[212]) brachte das alte Problem wieder mit sich, welches durch die Aufstellung von Durchschnittsätzen im Sinne des § 29 EStG 34 zur Zeit als gelöst angesehen werden kann. Das Einkommen wird als dem Ergebnis einer auf den Einheitswert aufbauenden Rechnung entsprechend fingiert. Hierbei ist noch hervorzuheben, daß, solange der gleiche Einheitswert gilt, grundsätzlich jährlich das gleiche angenommene Einkommen versteuert wird.[213]) Der ursprünglich vorgesehene Anwendungsbereich für die Durchschnittsätze ist in der Praxis nicht unerheblich dadurch ausgedehnt worden, daß diese, falls der Umsatz mehr als 40 000 RM beträgt, als Richtsätze weiterbenutzt werden. Hierbei ist die schon erwähnte Tatsache hervorzuheben, daß sich die praktische Auswirkung der Richtsätze auf den Steuerpflichtigen der Wirkung der Durchschnittsätze nähert.

Nach Durchschnittsätzen werden faktisch also folgende Landwirte veranlagt: Einmal diejenigen, welche in den Rahmen der VO vom 31. 12. 1936 fallen; und zum anderenmal diejenigen, welche nach Richtsätzen veranlagt werden, soweit die Richtsätze den Durchschnittsätzen nachgebildet sind oder die Durchschnittsätze einfach als Richtsätze weiterhin verwandt werden; weiterhin diejenigen buchführungspflichtigen Landwirte, welche keine ordnungsmäßige Buchführung besitzen und im Wege von „Einzelschätzungen" veranlagt werden, wobei man sich aber gleichfalls an die Durchschnittsätze anlehnt. Ihre Zahl läßt sich nicht angeben. Die Sachlage dürfte aber nicht falsch charakterisiert sein, wenn man sagt, daß nur ausnahmsweise nicht nach Durchschnittsätzen veranlagt wird.

---

[211]) Über die Gründe für die Einführung der Einheitssteuer vgl. Zitzlaff a. a. O.; vgl. ferner Fritz Jähnke, S. 63.

[212]) Die Übergangszeit brachte, soweit es die gesetzliche Regelung betrifft, eine stärkere Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse mit sich; vgl. Kaemmel: Landwirtschaft und Einkommensteuer, S. 667.

[213]) Über die Einzelheiten, vor allem über die eventuellen Zu- und Abschläge. Vgl. die VO vom 31. 12 1936, RGBl I 1937, S. 1.

5. Sonstige Einkünfte (§§ 22, 23 EStG).

Die sonstigen Einkünfte im Sinne der §§ 22, 23 EStG [214]) haben seit jeher für die Einkommensteuer nur eine untergeordnete Rolle gespielt. [215]) Von den Änderungen durch das EStG 34 sei daher nur erwähnt, daß — abgesehen von einer erheblichen Steuerverschärfung, vor allem hinsichtlich der Spekulationsgeschäfte — der Verlustausgleich für die Einkünfte aus Leistungen [216]) ausgeschlossen worden ist und das Vorliegen von Spekulationsgeschäften bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen fingiert wird ohne Rücksicht auf den objektiven Sachverhalt. Dies war bisher desgleichen nicht der Fall. [217]) Nach dem EStG 34 sind keine hervorzuhebenden Neuerungen eingetreten.

6. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitaleinkünfte in Verbindung mit dem Quellenabzugsverfahren.

Der Sinn des Quellenabzugsverfahrens ist, durch den Steuerabzug eine rasche und sichere Erfassung der Steuer an der Quelle zu ermöglichen und durch weitgehende Ausschaltung der Veranlagung, das Verfahren zu vereinfachen, um die Steuerbehörden zu entlasten. [218]) Fast jede im Laufe der Entwicklung des Abzugsverfahrens auftretende Neuerung läßt sich aus diesem Gedanken erklären.

Das eigentliche Quellenabzugsverfahren tritt bei der Einkommensteuer in Deutschland erst in der Zeit nach dem Weltkriege auf. Die Lohnsteuer hat ihre Anfänge im EStG 20 und in dem das Jahr darauffolgenden Gesetz über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn. [219]) Sie entwickelte sich unabhängig von jeder Theorie aus den praktischen Bedürfnissen heraus zu immer größerer Selbständigkeit. Bereits zur Zeit des EStG 25 sah man

---

[214]) Früher entsprechend §§ 41 bis 43 EStG 25; es handelt sich um die Besteuerung wiederkehrender Bezüge (Renten usw.), von Spekulationsgeschäften, Einkünften aus gelegentlichen Vermittlungen und der Vermietung beweglicher Gegenstände.

[215]) Bei der Veranlagung für 1936 betrugen diese Einkünfte 2,5 % der Summe aller veranlagten Einkünfte, welche 5,5 % aller veranlagten Pflichtigen bezogen haben. Über die früheren Zahlen vgl. Tabelle I.

[216]) § 22, Ziffer 3 EStG; vgl. auch Amtliche Begründung zum EStG 34 zu § 22 am Ende.

[217]) Im einzelnen vgl. Kaemmel: Einkommensteuergesetz, § 23, Anm. 3.

[218]) Ähnlich RFH 22/23; über die Voraussetzungen unter denen das Abzugsverfahren sinnvoll erscheint, vgl. Teschemacher: Art. „Einkommensteuer" —S. 88 ff; Lampe: Reine Theorie der Finanzreform — S. 233 ff.

[219]) Gesetz vom 11. 7. 1921 RGBl I, S. 845.

sie nicht mehr lediglich als eine besondere Entrichtungsform der Einkommensteuer an, sondern begann ihr den Charakter einer eigenen selbstständigen Steuer zuzusprechen.[220])

Etwas später wurde der Steuerabzug vom Kapitalertrag eingeführt und zwar 1924, nachdem zuvor seit 1920 eine echte Kapitalertragsteuer in Form einer Vorbelastung des Einkommens aus Kapitalvermögen galt, welche nicht auf die Einkommensteuer angerechnet wurde. Das Einkommensteuergesetz 1925 übernahm das Abzugsverfahren. 1930 wurde der Steuerabzug bei festverzinslichen Papieren aufgehoben und damit der Abzug vom Kapitalertrag eingeschränkt. Die Gründe für diese Einschränkung lagen nicht in den technischen Mängeln dieses Verfahrens. Man wollte lediglich Härten, die der Steuerabzug vom Kapitalertrag mit sich bringt, von der großen Zahl der Kleinrentner fernhalten. Auch hier führte das Abzugsverfahren von einer bloßen Steuerentrichtungsform zu einer Umgestaltung und Verselbständigung der Einkommensteuer bei Kapitaleinkünften.[221])

Das Abzugsverfahren hatte sich bewährt,[222]) und so schritt man zu einer erneuten Ausdehnung des Anwendungsbereiches. 1931 wurde die Möglichkeit geschaffen, dieses Verfahren auf beschränkt Steuerpflichtige anzuwenden,[223]) was auch bald darauf erfolgte. 1933 wurde der Steuerabzug von den Aufsichtsratsvergütungen eingeführt.[224]) Das EStG 34 brachte weiterhin in § 45 (jetzt § 12 Abs I, S. 3 AO) die Ermächtigung, das Abzugsverfahren auf die sonstigen Einkünfte auszudehnen[225]) und gleichzeitig eine erneute, wenn auch geringfügige Ausdehnung des Abzuges vom Kapitaleinkommen.[226])

Die Abwandlung der Einkommensteuer durch das Quellenabzugsverfahren läßt sich seinem vollen Umfange nach erst dann

---

[220]) Z. B. Becker: Einkommensteuergesetz (Kommentar) a. a. O., S. 70 unter b; weitere Angaben bei Bühler: Bd. II, S. 24, Anm. 3; einen kurzen historischen Abriß über die Lohnsteuer bei Bühler a. a. O., S. 157 f.

[221]) Einige Einzelheiten über die Entwicklung bei Bühler a. a. O., S. 179 f.

[222]) Urteile vom Standpunkt der Steuerverwaltung aus der jüngeren Vergangenheit: Amtliche Begründung zum EStG 34 zu §§ 43, 44; Kaemmel a. a. O. Vorbem. II zu § 43; Oeftering: Die Lohnsteuer. Bd. 7 der Bücherei des Steuerrechts, S. 15.

[223]) § 88a EStG 25 vom 8. 12. 1931, RGBl I 699/736.

[224]) RStBl 1933, S. 265.

[225]) Bisher wurde hiervon gleichfalls bei den beschränkt Steuerpflichtigen und bei den Aufsichtsratsvergütungen Gebrauch gemacht.

[226]) Einzelheiten vgl. bei Kaemmel a. a. O., Vorbem. I zu § 43; beim Kriegszuschlag wird neuerdings das Abzugsverfahren auch angewandt — RStBl 1940, S. 235.

feststellen, wenn man sich die Bedeutung der Einkünfte vergegenwärtigt, auf die es angewandt wird und die Umgestaltung wenigstens in ihren Grundzügen untersucht.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Alle Steuerpflichtigen, welche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, werden von dem Abzugsverfahren erfaßt, auch wenn sie veranlagt werden. Die etwaige Veranlagung dieser Steuerpflichtigen erfolgt bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen (§ 46 EStG 39) zusätzlich.

1936 gab es rund 13,5 Millionen Steuerpflichtige, deren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuert wurden [227]) — gegenüber 2,8 Millionen veranlagten Einkommensteuerzahlern, [228]) einschließlich der veranlagten Lohnsteuerzahlern. [229]) Aus diesen zwei Zahlen ergibt sich bereits die weitgehende Sonderstellung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber den übrigen Einkunftsarten und die verwaltungstechnische Bedeutung des hier angewandten Quellenabzugsverfahrens. Das Lohnsteueraufkommen im Jahre 1936 entsprach etwa dem Aufkommen der veranlagten Einkommensteuer für 1936, [230]) wobei zu berücksichtigen ist, daß 21,1 % der Summe aller veranlagten Einkünfte auf veranlagte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entfielen. [231])

Das Einkommen aus dieser Einkunftsart wird fast ausschließlich als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, wobei als Hilfsmittel Werbungskosten-Pauschbeträge zur Anwendung gelangen. Nur ausnahmsweise greifen Einzel-

---

[227]) Die Zahl setzt sich zusammen aus 13 295 842 Lohnsteuerbelasteten (vgl. Tabelle III), in denen nicht die Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit enthalten sind, welche veranlagt wurden (vgl. Statistik des Deutschen Reiches, Bd. 530, S. 5). Hinzuzuzählen sind 13 % der veranlagten Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen (vgl. Tabelle I).

[228]) Vgl. Tabelle III.

[229]) Die Zahlen lassen sich nicht weiter auseinanderrechnen, da viele Steuerpflichtige ihr Einkommen aus mehreren Einkünften beziehen.

[230]) Vgl. Tabelle III.

[231]) Vgl. Tabelle I. Im übrigen wird auf den Tabellenanhang verwiesen. Aus den Veränderungen der hier erwähnten Zahlen seit 1925 ist wegen der lückenhaften Statistik nicht viel zu entnehmen. Sie sind auch mehr ein Spiegelbild schwankender wirtschaftlicher Verhältnisse und sagen wenig über einen anhaltenden Bedeutungswandel der Lohnsteuer innerhalb der Einkommensteuer aus. Erwähnt sei nur, daß 1936 gegenüber 1926 die veranlagten Steuerzahler abgenommen, die Lohnsteuerzahler dagegen nicht unbeträchtlich zugenommen haben.

schätzungen Platz, die das Einkommen entsprechend dieser Ermittlungsart festzustellen versuchen.

Bei der außergewöhnlich großen Zahl der Steuerbelasteten mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, ist das Hauptproblem, wenn man von der Frage der Tarifgestaltung absieht, die Steuer auf eine möglichst einfache Art und Weise zu erheben. Mit einer Vereinfachung der Steuer geht aber oft eine Vergröberung derselben Hand in Hand. Die Härten wirken sich hier in besonders empfindlichem Maße auf die große Zahl der Arbeitnehmer mit geringen Einkommen aus. Den Vereinfachungsmaßnahmen sind daher insofern nicht allzuweite Grenzen gesetzt.

Die Sonderausgestaltung der Einkommenbesteuerung für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist zwar, vom heutigen Standpunkt aus gesehen, in den Grundzügen 1931 abgeschlossen worden. Als letzte einschneidende Maßnahme wird man den Ausschluß der Rückzahlung überzahlter Lohnsteuer ansehen können, [232]) welche neben anderem den Zweck hatte, eine „außerordentlich große Verwaltungsarbeit" zu ersparen. [233])

Jedoch läßt sich bis in die Gegenwart hinein verfolgen, wie — vor allem durch Abzugsverfahren verursacht — die Besteuerung dieser Einkunftsart sich von der der übrigen entfernt. [234]) Das gilt nicht nur von der Seite des Verfahrens hergesehen, sondern auch von der Steuerpflicht selbst. Um ein besonders augenfälliges Beispiel zu nennen: Neuerdings wird es für zwar nicht erwünscht, aber für durchaus zulässig angesehen, bei einem völlig gleichliegenden Sachverhalt die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten bei einer Veranlagung zu verneinen und bei Anwendung des Abzugsverfahrens zu bejahen und umgekehrt. [235]) Die Entwicklungsstadien der Sonderausgestaltung sollen nicht in ihren Einzelheiten verfolgt werden. Es sei nur hervorgehoben, daß seit den Anfängen der Sonderentwicklung wohl bei keiner beachtenswerten Frage sich eine rückläufige Tendenz der Wiederangleichung an die übrige Einkommensteuer und an aufgegebene Grundsätze der Einkommensteuer ihrem finanzwissenschaftlichen Idealbild nach zeigen. Zum Teil recht lebhaften Widerspruch haben allerdings manche Neuerungen [236]) gefunden.

---

[232]) Not-VO vom 5. 6. 1931, IV 4. Teil, Kap. I RGBl I, S. 279/302.
[233]) Vgl. Amtliche Begründung zum EStG 34 zu § 6 am Ende.
[234]) Über die Rechtsprechung des RFH ähnlich auch Bühler a. a. O., S. 158.
[235]) RStBl 1939, S. 155.
[236]) Beispielsweise der Ausschluß der Lohnsteuererstattungen bei zuviel bezahlter Lohnsteuer: Amtliche Begründung zum EStG 34 zu § 39 letzter Absatz; auch noch Mrozek-Peters, Kommentar-Ausgabe vom Dezember 1939, § 41, Anm. 1.

Die Sonderentwicklung der Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat in ihren Grundzügen, soweit sie hier von Interesse sind, gegenwärtig folgenden Stand erreicht. Die Steuer vom Arbeitslohn ist einmal weitgehend isoliert von der Einkommensteuer, die von den übrigen Einkünften erhoben wird, dadurch, daß ein Verlustausgleich nicht statthaft ist und die Werbungskosten nur im beschränkten Umfange geltend gemacht werden können. Alle Verluste und Werbungskosten, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Arbeitslohn, sondern bei anderen Einkünften erwachsen sind, sowie alle Betriebsausgaben, dürfen bei der Lohnsteuer nich berücksichtigt werden. Das wiegt umso schwerer, als eine abgezogene Lohnsteuer, die sich bei einer nachträglichen Veranlagung des Pflichtigen als überzahlt herausgestellt, grundsätzlich nicht erstattet wird, auch dann nicht, wenn sich bei Berücksichtigung der gesamten Einkommensverhältnisse durch die Veranlagung ergibt, daß der Zensit überhaupt kein versteuerndes Einkommen besitzt. [237])

Die neuerdings noch einmal verschärfte Sachlage hinsichtlich der Gestaltungsfähigkeit ist folgende: Erstattungsfähig sind nur die Beträge, die über das nach den Lohnsteuerbestimmungen erforderliche Maß hinaus einbehalten und abgeführt worden sind, und zwar auch nur dann,

1. wenn die Lohnsteuer ohne Mitwirkung des Arbeitsnehmers zu Unrecht bezahlt worden ist und der Erstattungsantrag innerhalb eines Jahres gestellt wird,
2. wenn bisher der Arbeitnehmer mit seinem Antrag auf Erhöhung der steuerfreien Beträge erst in einer Rechtsmittelinstanz durchdrang.

Auf Grund der Entscheidung des RFH RStBl 39/126 kann sich nunmehr auch nicht eine nach § 33 EStG (außergewöhnliche Belastung) zugelassene Ermäßigung voll auswirken, wenn die ordnungsgemäß einbehaltene Lohnsteuer höher ist als die veranlagte Steuer.

Weiterhin wird hier mit Fiktionen gearbeitet, die der Einkommensteuer sonst fremd sind. So sind für Steuerbefreiungen — das wird vor allem auch bei den Familienermäßigungen praktisch — lediglich die Eintragungen auf der Steuerkarte maßgebend, selbst wenn sie falsch sind und dies dem Arbeitgeber auch bekannt ist. Hierher wird auch zu zählen sein, daß Werbungskosten und Sonderausgaben ohne Rücksicht auf die Höhe des Einkommens durch entsprechende Ausgestaltung des Tarifs in Höhe von monatlich 39 RM als abgegolten angesehen werden, es sei denn, es werden erhöhte Werbungskosten und Sonderausgaben nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Die Berücksichtigung höherer Werbungskosten und Sonderausgaben, das darf nicht übersehen werden, geschieht jedoch nur auf Antrag und in der Regel nur

[237]) Besonders deutlich bei Oeftering, Bd. 7, S. 12.

für künftige Werbungskosten und Sonderausgaben, welche glaubhaft zu machen sind. [238])

Ferner ist auf die eigentümliche Ausgestaltung der Haftungsfrage hinzuweisen. Trotzdem der Arbeitnehmer der Einkommensbezieher ist, wird er nur in ganz seltenen Fällen von der Steuerbehörde in Anspruch genommen. Der Arbeitgeber haftet für die einzubehaltende, nicht nur für die einbehaltene Lohnsteuer und selbst bei der gesamtschuldnerischen Haftung wird der Arbeitgeber in erster Linie vom Finanzamt in Anspruch genommen. [239])

Im übrigen zeichnet sich die Besteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor allem noch dadurch aus, daß ihr ein weiter Einkommensbegriff zu Grunde gelegt ist. Die gegenwärtige Fassung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt unter dem Gesichtspunkt der Sicherung des Lohnabzugs. [240]) Arbeitslohn ist — steuerlich gesehen — nicht nur das, was auf Grund bürgerlich rechtlichen Dienstvertrages als geschuldeter Arbeitslohn ausgezahlt wird, nicht nur ausbedungenes Entgelt usw., sondern „im weitesten Sinne alles (das), was im Rahmen eines nichtselbständigen Arbeitsverhältnisses aus Anlaß und als Ausfluß dieser Tätigkeit der Arbeitgeber zufließt". [241]) Weihnachtsgelder, [242]) Ersatz für entgangene oder entgehenden Arbeitslohn, Krankengeldzuschüsse, Gefahren- und Schmutzzulagen, [243]) Zukunftssicherungen —auch, wenn auf sie kein Rechtsanspruch besteht, [244]) ja sogar die angenommenen (fiktiven) Zinsen eines unverzinslichen Darlehens, welches nicht etwa gegen Zinsen weitergegeben wird, sondern zum Bau eines Eigenheimes verwandt wird, [245]) oder eine einmalige Zuwendung als Entschädigung für einen durch Folgen

---

[238]) § 20, Abs. I, S. 3 LStDB: Werbungskosten und Sonderausgaben, die für die Zeit vor der Stellung des Antrages hätten geltend gemacht werden können, werden nicht mehr berücksichtigt.

[239]) RStBl 30/4806.

[240]) Ähnlich auch Bühler a. a. O., S. 167.

[241]) So der RFH; vgl RStBl 35/335, 1939/299.

[242]) RStBl 36/889; anders noch RStBl 34/936.

[243]) Über Ausnahmen bei Schmutzzulagen — vgl. LStR 1940, N. 35.

[244]) Vgl. hinsichtlich der bis dahin aufgezählten Fälle § 2, Abs. III LStDB. Neuerdings werden sogar Prämien für eine Unfallversicherung als Arbeitslohn angesehen, die der Arbeitgeber auf eigene Rechnung für den Arbeitnehmer unterAusschluß jeder Verpflichtung diesem gegenüber abschließt; vgl. RFH in Industrie und Steuer 1940 II, S. 184.

[245]) RStBl 38/877; anders noch RStBl 30/940.

des Arbeitsverhältnisses eingetretenen Verlust,[246]) — alles ist Arbeitslohn im Sinne der Steuer.[247])

Alle diese Sonderheiten finden ihren sichtbarsten Ausdruck in der gänzlichen Loslösung der Lohnsteuer von der übrigen Einkommensteuer durch die gesetzgeberische Behandlung seit 1934.[248])

Zwar handelt es sich hier um eine bloße Angelegenheit der Form. Man würde jedoch diesen Weg nicht eingeschlagen haben, wenn nicht der zu regelnde Inhalt in seinem weiteren Ausbau und in den Veränderungen dazu gedrängt haben würde.

Kapitaleinkünfte.

Eine weit geringere Bedeutung als den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kommt den Einkünften aus Kapitalvermögen zu. Dem sich aus ihnen ergebenden Steueraufkommen nach sind sie zwar hinter den Einkünften aus Gewerbebetrieb, d. h. an dritter Stelle zu nennen. Es ist jedoch der Abstand sowohl zwischen der Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb als auch zwischen den gewerblichen Einkünften und Kapitaleinkünften recht groß. Dem Steuerabzug

---

[246]) RStBl 35/940; in dieser Entscheidung wird eine Zuwendung als zusätzlicher Arbeitslohn angesehen, die ein angestellter, aber nebenher auch freiberuflicher Bankjustitiar aus Anlaß seiner Versetzung vom Arbeitgeber erhält. Als unbeachtlich wird es angesehen, daß durch die Versetzung seine freiberuflichen Einkünfte geschmälert wurden, ebenso wie die Absicht, ihn hierfür zu entschädigen.

[247]) Auf die Entwicklung der Werbungskosten, welche weitgehende Neuerungen aufzuweisen hat, die sich nicht in dem auf Seite 25 f Gesagten erschöpfen, soll nicht eingegangen werden. Hingewiesen sei nur auf die durch das EStG 34 geschaffenen Neuerungen hinsichtlich der Aufwandsentschädigungen, Repräsentationsaufwendungen u. dgl.

[248]) Der Weg führt, — abgesehen von einer Anzahl das Abzugsverfahren betreffende Verordnungen und Erlasse, welche Sonderfragen behandeln, — von der Lohnsteuer-DVO (1) vom 29. 11. 1934 (die neueren Fassungen sind LStDVO (2) von 1938 und LStDB von 1939) über fünf Lohnsteuersammelerlasse zu den Richtlinien für den Steuerabzug vom Arbeitslohn vom 30. 1. 1937, welche zu den Lohnsteuerrichtlinien 1940 ausgebaut worden sind. Diese stehen nun den für die Einkommensteuer und Körperschaftssteuer gemeinsamen Veranlagungsrichtlinien gleichrangig gegenüber. Vgl. auch Oeftering: Die Lohnsteuerrichtlinien 1940, S. 55.) Trotzdem im Einkommensteuergesetz die wichtigsten Lohnsteuerbestimmungen enthalten sind, ist heute gegenüber 1934 eine Bezugnahme auf das EStG nicht mehr erforderlich. (So auch Oeftering: Das gesamte Lohnsteuerrecht — S. 6. —

unterliegt, im Gegensatz zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, nur ein — allerdings bedeutender —Teil der Kapitaleinkünfte. [249])

Bei der Veranlagung für 1936 stammten 7,8 % der gesamten veranlagten Einkünfte, welche von 18,3 % aller veranlagten Pflichtigen bezogen wurden, aus Kapitalvermögen. Diese Prozentsätze sind, soweit man es aus der Statistik entnehmen kann, bis 1932 gestiegen und halten sich bis zur Veranlagung für 1936 über denen der Veranlagung für 1925, welche 3,52 % und 3,78 % betrugen. Das sich hieraus ergebende Steueraufkommen im Verhältnis zum gesamten veranlagten Steueraufkommen dürfte einen höheren Prozentsatz ausmachen, als es der Prozentsatz für die Einkünfte ist, da bei dieser Einkunftsart die großen Steuerzahler stark vertreten sind. [250]) Weiterhin sind noch die Steuerpflichtigen hinzuzuzählen, deren Kapitaleinkünfte nur im Abzugswege erfaßt werden, sowie die im Abzugswege erhobenen Steuern vom Kapitaleinkommen. Die Letztere beträgt etwa 5 % des Steueraufkommens auf Grund der gesamten Veranlagung, [251]) sodaß schätzungsweise das Steueraufkommen aus den Kapitaleinkünften — auf das Jahr 1936 bezogen — insgesamt 10—15 % des veranlagten Steueraufkommens betragen hat.

Bemerkenswerte Änderungen dieser grundsätzlich als Einnahmeüberschuß ermittelten Einkünfte in ihrer Erfassung durch die Einkommensteuer sind seit dem EStG 25 nicht festzustellen. [252]) Das gilt auch, soweit das Abzugsverfahren zur Anwendung kommt.

Durch das Quellenabzugsverfahren ist hier eine noch weitere Entfernung von der veranlagten Einkommensteuer verursacht worden, als es bei der Lohnsteuer der Fall ist. 10 % der Kapitaleinkünfte werden als Steuer abgezogen ohne Rücksicht auf Werbungskosten, Sonderausgaben, Betriebsausgaben oder anderweitige Steuern. [253]) Auf ein Existenzminimum und auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (vor allem seinen Familienstand) wird keine Rücksicht genommen. Desgleichen findet keine Staffelung des Tarifs statt. Zu beachten ist hier ebenfalls, daß die im Abzugswege gezahlte Steuer, welche sich bei einer nach-

[249]) Vgl. § 20 mit § 43 EStG.

[250]) Vgl. Tabelle II.

[251]) Vgl. Tabelle III; es ist noch zu beachten, daß die im Abzugswege erhobene Steuer — in bezug auf das gesamte Steueraufkommen gesehen — dem Prozentsatz nach zurückgegangen ist.

[252]) Hinsichtlich der Werbungskosten vgl. S. 19 ff.

[253]) Vgl. § 3, Abs. I der VO zur Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag vom 22. 12. 1934, RGBl I, S. 18.

folgenden Veranlagung als zuviel erhoben herausgestellt, nicht erstattet wird.[254]) Die sich hieraus ergebenden Härten werden im Interesse einer gleichmäßigen[255]) Erfassung der Kapitalerträge ohne erhebliche Inanspruchnahme der Steuerbehörden[256]) in Kauf genommen. Der Abwandlung der Einkommensteuer waren hier nicht so enge Grenzen gesetzt wie bei der Lohnsteuer mit Rücksicht auf die Arbeitnehmer mit geringfügigem Einkommen, zumal man 1931 die Kleinrentner von dem Steuerabzug ausschloß.[257])

Die im Abzugswege erfolgende Abgabe der Aufsichtsratsmitglieder stellt eine neben der Einkommensteuer stehende Sondersteuer dar. Sie soll daher hier nicht mehr erörtert werden. Das Gleiche gilt auch von dem Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen, welcher im wesentlichen lediglich eine unbedeutende und zwar gemilderte[258]) Abwandlung der Lohnsteuer und des Abzugs vom Kapitalertrag ist.[259])

---

[254]) Über weitere Besonderheiten vgl. Kaemmel a. a. O., Vorbem. II zu § 43; Blümich: Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Anm. 1 zu § 43.

[255]) Hier im Sinne von schematisch.

[256]) Vgl. z. B. Kaemmel a. a. O., Vorbem. II zu § 43.

[257]) Ähnlich Bühler a. a. O., S. 180.

[258]) Die Erstattungsfähigkeit ist nicht ausgeschlossen; § 47, Abs. III gilt nicht bei § 50, Abs. V.

[259]) Hierzu kommt noch der Abzug aus zeitlich begrenzter Überlassung von literarischen und künstlerischen Urheberrechten i. S. der VO über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen v. 6. 2. 1935.

II. Veränderungen und Bedeutungswandel des Einkommensbegriffes.

Bedeutung und Inhalt des Einkommensbegriffes der Einkommensteuer sind in der jüngsten Zeit erheblichen Veränderungen unterworfen. Um die Grundzüge der hier zu verfolgenden Entwicklung hervorheben zu können, ist bei der Vielgestaltigkeit des zu untersuchenden Sachverhalts erforderlich, die Steuerpflichtigen in einzelne Gruppen einzuteilen.

Zunächst ist hervorzuheben, daß es eine Anzahl von der Einkommensteuer erfaßten Zensiten gibt, für die jeder Einkommensbegriff grundsätzlich ohne Bedeutung ist. Es sind das vor allem die beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen, welche einer Pauschbesteuerung unterliegen, soweit sie nach volkswirtschaftlichen Gesichtspunkten (§ 50 Abs. V EStG) oder auf Grund von wirtschaftspolitischen Erwägungen (§ 31 EStG) besteuert werden. Hierzu zu rechnen sind weiterhin die nach dem Verbrauch Besteuerten (§ 48 EStG). Ihre Zahl wird im Verhältnis zu allen Einkommensteuerzahlern nicht sehr groß sein. Es läßt sich auch nicht mit Bestimmtheit sagen, ob sie zu- oder abgenommen hat. Wenn es auch statistisch feststeht, daß die Zahl der nach dem Verbrauch besteuerten Pflichtigen zurückgegangen ist, so darf doch andererseits nicht übersehen werden, daß, wie schon ausgeführt, die Möglichkeiten für eine Pauschbesteuerung nicht nur im Rahmen der §§ 30, 31 EStG, sondern auch durch Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht ausgedehnt worden ist.

Zu einer zweiten, seit dem EStG 34 im wesentlichen neuen Gruppe wird man diejenigen Steuerpflichtigen zusammenfassen können, bei denen man zwar an sich ein Einkommen durch die Steuer erfassen will. Der Steuer wird jedoch ein fingiertes Einkommen zu Grunde gelegt, wenn auch das festgelegte Einkommen nach Möglichkeit den wahren Einkommensverhältnissen entsprechen soll. In diese Gruppe gehören die nach Durchschnittsätzen besteuerten Pflichtigen. Das Einkommen wird bei ihnen nach steuertechnisch brauchbaren Merkmalen festgelegt. Hierbei geht man, soweit sich aus den bisher aufgestellten zwei Durchschnittssätzen Schlußfolgerungen ziehen lassen, von recht allgemeinen Vorstellungen über das, was man als Einkommen ansehen und was möglicherweise erzielt werden kann, aus. Diese neue Gruppe von Pflichtigen ist heute noch nicht sehr umfangreich, wenn auch vermutlich größer, als die zuerst genannte. Es ist jedoch bemerkenswert, daß der Gesetzgeber bereits im EStG 34 die

Möglichkeit vorgesehen hat, bei vier von insgesamt sieben Einkunftsarten Durchschnittsätze einzuführen. Weiterhin verdient es, der Hervorhebung, daß Durchschnittssätze nicht nur dann zur Anwendung zu kommen haben, wenn ordnungsmäßig geführte Bücher fehlen, sondern bereits dann, wenn „die Bücher eine sachliche Unrichigkeit vermuten lassen" (§ 29 Abs. II Ziff 1b EStG).

Weiterhin ist eine dritte Gruppe von Steuerpflichtigen auszusondern, bei denen an sich das jeweilige Einkommen der Steuererhebung zugrunde gelegt wird, es aber wegen der besonderen Art der Einkommensermittlung nicht auf die Beachtung eines klar umrissenen, im einzelnen genau bestimmten Einkommensbegriffes ankommt. Zu ihnen wird man einmal alle sonstigen von der Pauschbesteuerung Erfaßten zu zählen haben. Es sind diejenigen, bei welchen eine sorgfältige Einkommensermittlung zu schwierig ist (§§ 30 und 50 Abs. V EStG). Weiterhin gehören hierher eine nicht geringe Zahl von den Steuerpflichtigen, bei denen man unter Verzicht auf eine exakte Einkommensfeststellung zu einer Art Steuervereinbarung kommt. Endlich sind noch der größte Teil der auf Grund von Schätzungen Veranlagten hierher zu zählen, da es zum Wesen der Schätzung gehört, das Einkommen nur annäherungsweise zu ermitteln. Soweit eine Schätzung an Hand der Richtsätze erfolgt, wird man das Hinzuzählen zu dieser Gruppe so gut wie uneingeschränkt bejahen können, vor allem, wenn man sich vor Augen hält, daß die Richtsätze immer mehr einen durchschnittssatz-ähnlichen Charakter annehmen. Die wachsende Unwiderlegbarkeit und damit die Tendenz zur Schematisierung begünstigt ja sogar im Einzelfall die Besteuerung eines fiktiven Einkommens. Bei den Einzelschätzungen wird man jedoch unterscheiden müssen, soweit in roher, griffweiser Form unter Hinzuziehung eines Gefährdungsaufschlags geschätzt wird, ist das Hinzuzählen zu dieser Gruppe fraglos gerechtfertigt. Das Gleiche gilt von den Schätzungen, bei denen Nebenziele verfolgt werden, da bei ihnen sogar eine mehr oder minder bewußte Abkehr von einer Besteuerung auf Grund des tatsächlichen Einkommens erfolgt. Anders jedoch liegt der Sachverhalt bei den Einzelschätzungen, die nur vorhandene zur Veranlagung brauchbare Unterlagen ergänzen. Bei ihnen kann es schon von erheblicher Bedeutung sein, was im einzelnen als zu versteuerndes Einkommen angesehen wird. Die durch solche Einzelschätzungen veranlagten Pflichtigen sind daher nicht hierher zu zählen. Auf Grund der bei den Gewinnermittlungsmethoden gemachten Ausführungen bedarf es keiner besonderen Erwähnung mehr, daß die dritte Gruppe — in bezug auf die Gesamtzahl der veranlagten Steuerpflichtigen gesehen, — gleichfalls im Zunehmen begriffen ist.

Die Einkommensteuer in Form, wie sie bei allen übrigen Steuerpflichtigen in Erscheinung tritt, kennt einen eigentlichen Einkommensbegriff, der auch klar umrissen ist. Der in diesen Fällen der Einkommensteuer zugrunde liegende Einkommensbegriff ist jedoch nicht einheitlich. Hieraus ergeben sich erhebliche Schwierigkeiten für die weitere Untersuchung.

Die Uneinheitlichkeit des Einkommensbegriffes äußert sich darin, daß man bei einem im wesentlichen gleichen Sachverhalt unter verschiedenen Voraussetzungen ein verschiedenes Einkommen annimmt, so daß man ebenso gut von einer Mehrzahl der Einkommensteuer zu Grunde liegenden Einkommensbegriffen sprechen kann. Diese schon dem EStG 25 bekannte Erscheinung [260]) läßt sich leicht an einem Beispiel veranschaulichen.

Ein Steuerpflichtiger besitzt Betriebsvermögen in Höhe von 30 000 RM und erzielt im Veranlagungsjahr „Reineinnahme" in Höhe von 6000 RM. Er erleidet jedoch eine Vermögenseinbuße dadurch, daß sein Vermögen, eine Wertminderung in Höhe von 5500 RM erfährt, wobei sich 4000 RM auf Wertminderungen beziehen, die Grund und Boden betreffen.

1. Fall: Der Steuerpflichtige ist Gewerbetreibender im Sinne des § 5 EStG. Auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse und der buchmäßigen Erfassung gehört das Vermögen, soweit es Wertminderungen erfahren hat, zum Betriebsvermögen: Sein Einkommen im Sinne der Einkommensteuer beträgt nur 500 RM im Jahre. Er hat also keine Steuer zu bezahlen.

2. Fall: Der Tatbestand entspricht dem des ersten Falles, nur ist die Firma des Steuerpflichtigen aus Versehen nicht ins Handelsregister eingetragen worden:
Das Einkommen ist nach § 4, Abs. I EStG zu ermitteln, wobei Wertminderungen am Grund und Boden nicht zu berücksichtigen sind. Der Steuer wird ein Einkommen von 4000 RM zu Grunde gelegt und als Lediger hat er ohne Kriegszuschlag und Mehreinkommensteuer 640 RM Einkommensteuer zu zahlen.

3. Fall: Der Steuerpflichtige ist ein Arzt, der eine Anzahl von Bestrahlungsapparaten besitzt, sodaß sein der Praxis dienendes Vermögen 30 000 RM ausmacht. Da seine Praxis eine ungünstige Lage besitzt, hat er nach Abzug der Betriebsausgaben nur eine Einnahme von 6000 RM. Lediglich um seine Praxis in eine günstige Gegend verlegen zu können, kauft er ein Grundstück, das ihm jedoch im Veranlagungsjahr im Rahmen des Städtebauprogramms enteignet wird, wobei die Entschädigungssumme 4000 RM unter dem Kaufpreis liegt. Anfang des gleichen Jahres hat er ein kleineres Bestrahlungsgerät gekauft, was jedoch durch ein im Laufe des Jahres neu herauskommendes Fabrikat mindestens um 1500 RM an Wert verloren hat. Da bisher auf ihn die Buchführungsrichtlinien vom 22. 6. 1932 keine Anwendung gefunden haben, besitzt er lediglich eine einfache Buchführung ohne eine Bestandaufnahme. Sein Einkommen ist nach § 4, Abs. III EStG zu ermitteln. Der Besteuerung wird ein Einkommen von 6000 RM zu Grunde gelegt. Ist der Arzt ledig, so hat

[260]) Vgl. auch Popitz: Einkommensteuer, Sp. 403.

er ohne Kriegszuschlag und Mehreinkommensteuer 1152 RM Ein-Einkommensteuer zu bezahlen.

Weitere Beispiele bei Blümich: Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 9, Anm. 13c 3.

Die Vielgestaltigkeit des Einkommensbegriffes ist einmal die notwendige Folge der Anwendung von verschiedenen Methoden der Einkommensermittlung. Was bei der einen Ermittlungsart berücksichtigt wird, bei einer anderen jedoch nicht, führt notwendigerweise zu zwei, wenn auch miteinander mehr oder minder eng verwandten Einkommensbegriffen im steuertechnischen Sinne.

Die Aufspaltung des einheitlichen Begriffes beruht jedoch keineswegs nur auf der Anwendung von verschiedenen Ermittlungsarten. Jede unterschiedliche Auslegung des Werbungskosten- und des Betriebsausgabenbegriffes, die sich im Vergleich der einzelnen Einkunftsarten untereinander gezeigt hat, führt gleichfalls zu einer Vielgestaltigkeit dessen, was man jeweils als zu besteuerndes Einkommen ansieht. Daraus folgt, daß ebenso wie die Trennung der Betriebsausgaben von den Werbungskosten und die Differenzierung jedes dieser Begriffe fortgeschritten ist, der steuertechnische Einkommensbegriff in zunehmenden Maße einen vieldeutigen Charakter annimmt. [261])

Weiterhin gibt es, unabhängig von dem bisher Erwähnten, eine Reihe von an sich gleichen Tatbeständen, deren unterschiedliche Beurteilung zu einem verschiedenen Einkommen im Sinne der Einkommensteuer führt.

Es seien nur zwei Beispiele angeführt:

Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus wird in der Regel den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzugezählt. Wegen des subsidiären Charakters dieser Einkunftsart kann aber auch eine Hinzurechnung zu anderen Einkunftsarten erfolgen. Übersieht man nun im allgemeinen nicht, bei der Veranlagung diesen Wert dem Einkommen hinzuzurechnen, so wird er jedoch bei den Landwirten, bei denen er zum landwirtschaftlichen Einkommen zu zählen ist, in der Regel nicht gesondert berechnet. (Vgl. hierüber auch Bühler, Bd. II, S. 102; Busch a. a. O., S. 150 f mit Gründen für eine unterschiedliche Behandlung; Kaemmel a. a. O., § 13, Anm. 14, dessen Auffassung sich mit der von Busch wohl nicht ganz deckt.)

Bei der steuerlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Eltern und Kindern sind Gewerbetreibende und Landwirte nicht gleichgestellt (vgl. Kaemmel a. a. O., § 4, Anm. 14). Das wirkt sich auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens aus. Hier liegt

[261]) Ähnlich Becker: Der Begriff des Einkommens a. a. O., Spalte 10 f und 6 f; er führt aus, daß sich der Einkommensbegriff des EStG 34 noch weniger als der des EStG 25 auf eine Formel bringen läßt. Die Abhandlung ist bald nach Erlaß des EStG 34 geschrieben worden und bezieht daher eine neuere Entwicklung nicht ein.

im übrigen eine Tendenz zur Angleichung vor. Vgl. Kaemmel a. a. O.) Es ist ein Beispiel, vermutlich das einzige, welches man für eine entgegengesetzte Tendenz zur Vereinheitlichung dessen, was als Einkommen anzusehen ist, anführen könnte.

Denkt man noch daran, daß die steuerfreien Beträge des § 3 EStG und die abzugsfähigen Sonderausgaben des § 10 EStG jeden irgendwie gearteten, einheitlichen Einkommensbegriff unmöglich machen, so erscheint es bei dieser Vielgestaltigkeit fast aussichtslos, einheitliche Entwicklungslinien feststellen zu wollen und sich nicht mit dem Aufzählen einer Unzahl wenig zusammenhängender Einzelerscheinungen ohne weittragendere Bedeutung begnügen zu müssen. Und doch lassen sich allgemeine, beachtenswerte Veränderungen erkennen, die sich auf den Einkommensbegriff in seiner ganzen Vielgestaltigkeit beziehen. Von ihnen soll eine besonders wichtige näher betrachtet werden.

Wer unvoreingenommen die Entwicklung der Einkommensteuer in der jüngsten Vergangenheit betrachtet, und nach den Ursachen sucht, wird in den Fragen, wie der Finanzbedarf gedeckt werden kann, wie das der Steuer zugrunde zu legende Einkommen zu bestimmen ist, damit es sich unschwer ermitteln läßt und die Erhebungskosten möglichst niedrig gehalten werden können, einige nicht unbedeutende Motive finden.

Es liegt nahe, anzunehmen, daß auch für die Entwicklung des steuertechnischen Einkommensbegriffes in all seinen Erscheinungsformen diese Momente nicht ohne Bedeutung sind. Der Einfluß dieser Faktoren läßt sich dann leicht feststellen, wenn man neben den steuertechnischen Einkommensbegriff als vergleichenden Maßstab einen anderen Einkommensbegriff hält, auf dessen Inhalt solche Erwägungen keinen Einfluß besitzen und der auch mit dem steuertechnischen Einkommensbegriff vergleichbar ist. Hierzu eignet sich der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff und zwar gleichgültig, welcher Theorie darüber man folgt und welche der verschiedenen Definitionen man zugrundelegt. Betrachtet man das Verhältnis dieser beiden Einkommensbegriffe, wie es sich allein unter dem Einfluß der erwähnten Momente in der letzten Zeit entwickelt hat, so stellt man in der Tat fest, daß sich der steuertechnische vom privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff immer weiter entfernt. Das sollen einige Beispiele verdeutlichen. Sie sind so ausgewählt, daß die jeweils in Erscheinung tretende Form des steuertechnischen Einkommensbegriffes sich vom privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff deutlich unterscheidet. Es kann daher auf eine exakte Umgrenzung des an sich schwer faßbaren privatwirtschaftlichen Einkommensbegriffes verzichtet werden.

Die erneute Entfernung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz z. B. ist zwar nicht ausschließlich, jedoch maßgebend durch den erhöhten Finanzbedarf des Reiches verursacht worden. Als Belege hierfür lassen sich anführen: einmal das Anwachsen der nichtabzugsfähigen Steuerbeträge, welche den Gewinn nach der Handelsbilanz mindern; zum anderenmal ist das grundsätzliche Wiederaufheben der Bewertungsfreiheit von kurzlebigen Wirtschaftsgütern hierher zu zählen. Die Bewertungsfreiheit stellte eine gewisse Anpassung an kaufmännische Gepflogenheiten dar. Die Wiederaufhebung hatte zwar auch andere Ursachen, so z. B. die Anpassung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse, ist jedoch gleichfalls auch im Interesse der Steuererhöhung geschehen.[262]) Weiterhin läßt sich hier die verschärfte Aktivierungspflicht anführen. Über deren steuererhöhende Wirkung erübrigt sich eine Ausführung. Die Verschärfung läßt sich allein deshalb nicht nur aus dem Bestreben erklären, stille Reserven und verschleierte Gewinne zu erfassen, wenn man bedenkt, welcher Anreiz für Steuerhinterziehungen gerade durch die gegenwärtige Aktivierungspflicht geschaffen wird. Die durch sie verursachte Entfernung der Steuer — von der Handelsbilanz ist bereits dargetan worden. Nun bedeutet zwar die Entfernung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz nicht notwendigerweise ein Entfernen des steuertechnischen vom privatwirtschaftlichen Einkommen. Die Handelsbilanz braucht nicht das Einkommen im privatwirtschaftlichen Sinne auszuweisen, da sie den Gläubigerschutz im Auge hat. Das privatwirtschaftliche Einkommen weist vielmehr die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen aufgestellte Bilanz aus, da sie ein objektives Bild von der Lage des Unternehmens zu vermitteln hat. Bei einem näheren Zusehen ist jedoch festzustellen, daß mit der Entfernung von der Handelsbilanz eine Entfernung der Steuerbilanz von der auf betriebswirtschaftlichen Grundsätzen beruhenden Bilanz Hand in Hand geht.[263]) Steigende Steuern vom Einkommen, sonstige Personensteuern und Spenden aller Art sind für einen Kaufmann kein Gewinn, sondern eine sich erhöhende Ausgabe. Die Versteuerung von nicht realisiertem Gewinn, etwa durch die Aktivierungspflicht von Fertigungsgemeinkosten, bedeutet eine Zugrundelegung eines Steuergegenstandes, den die betriebswirtschaftliche Bilanz zum mindesten nicht in jedem Fall in voller Höhe als Gewinn ausweisen

[262]) Vgl. Amtliche Begründung zum EStG 38/1 Allgemeines.

[263]) In der neuen Betriebswirtschaftslehre geht man dagegen sogar soweit, den betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Gewinnbegriff gleichzusetzen. Vgl. Bühler, Bilanz und Steuer, S. 33 mit weiteren Angaben. Auf diese Erörterungen ist hier jedoch nicht einzugehen, da nicht das, was sein soll, sondern das, was vorzufinden ist, betrachtet wird.

darf. Daß die Tendenz zu noch weitergehender Entfernung des steuertechnischen Einkommens von dem nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten im Interesse der Deckung des Finanzbedarfs des Reiches [264]) vorhanden ist, ergibt sich aus maßgebenden Ausführungen, etwa des Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium Reinhardt. Er verlangt z. B. daß bei Bauten, deren Erstellung sich auf mehrere Jahre erstreckt, ein angemessener Hundertsatz der geleisteten Vorauszahlungen als „später fälliger Baugewinn" bilanziert wird. [265]) Es wird hier also nicht nur eine Besteuerung eines nichtrealisierten Gewinnes im eigentlichen Sinne angestrebt, — das wäre bei einer entsprechenden Besteuerung im Augenblick der Fertigstellung des Baues der Fall, — sondern sogar die Besteuerung von etwas, was einen nichtrealisierten Gewinn einmal darstellen kann.

Als Beispiel dafür, wie stark sich der steuertechnische Einkommensbegriff vom privatwirtschaftlichen entfernt, um schwierige Einkommensermittlungen zu vermeiden, sei die gegenwärtige Behandlung der Repräsentationsgelder angeführt. Der von der Rechtsprechung entwickelte und in das EStG 34 aufgenommene Satz, daß vom Einkommen auch nicht die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden dürfen, „die die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen," [266]) geht, wenn man die Rechtsprechung verfolgt, auf die fast unmögliche Trennung von privatem und beruflichem Aufwand zurück. Die Schwierigkeit der Einkommensermittlung ist also hier in erster Linie die Ursache der Veränderung gewesen. [267]) Wenn heute ein Geschäftsmann mit einem Geschäftsfreunde aus Geschäftsinteresse in einem Gasthaus für 7 RM zu Mittag ist und er das gleiche Essen für 2,50 RM zu Hause einnehmen könnte, so sind für ihn die 4,50 RM eine Auslage im Geschäftsinteresse, welche sein Einkommen mindern, für die Steuer jedoch auch diese 4,50 RM ein zu versteuernder Gewinn. Die Schwierigkeit der Einkommensermittlung hat also gleichfalls eine

[264]) Das folgende Beispiel ähnlich gewertet von Röhl, S. 9.

[265]) Reinhardt: Buchführung, Bilanz und Steuern, Bd. III, S. 69 f.

[266]) § 12, Ziffer 1 EStG.

[267]) Aus dem gleichen Grunde hat der RFH den Grundsatz aufgestellt, daß Gebäude, die durch Vermietung oder Verpachtung genutzt werden, stets als Ganzes der Berechnung der Abnutzungsabsetzungen zu unterwerfen sind (vgl. auch Oeftering: Ausgewählte Fragen der Einkommensteuer, S. 293), wodurch Gegensätze zu den tatsächlichen Vorgängen und einer richtigen wirtschaftlichen Würdigung in Kauf genommen werden müssen.

Entfernung des privatwirtschaftlichen vom steuertechnischen Einkommen verursacht. Das Gleiche ergibt sich aus folgender, wohl neuer Auffassung des RFH. Bei völlig gleicher Sachlage erkennt der RFH durchlaufende Gelder und Auslagenersatz nur an, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Ausgaben auf Grund von Einzelnachweisen ersetzt, sieht jedoch die gleichen Beträge als zu versteuerndes Einkommen an, wenn die Erstattung in einem Pauschbetrag gleicher Höhe erfolgt. Die Form des Pauschbetrages genügt, um die Entschädigung zum Arbeitslohn zu stempeln.[268]) Diese Stellungnahme ist nur verständlich, wenn man berücksichtigt, daß bei einer pauschweisen Erstattung es für das Finanzamt sich nicht ermitteln läßt, was Auslagen sind und was versteckter Lohn sein könnte.

Die gleichen Beispiele lassen sich auch dafür anführen, daß die Erhebungskosten eine Umgestaltung des Einkommensbegriffes verursachen. Offensichtlicher tritt die maßgebliche Beeinflussung des steuertechnischen Einkommensbegriffes durch die Frage des verwaltungsmäßigen Kostenaufwandes bei den Steuerpflichtigen in Erscheinung, bei deren Besteuerung der eigentliche Einkommensbegriff eine geringere Rolle spielt, als es bei den eben erwähnten Tatbeständen der Fall ist. Es sei nur auf die Gründe zur Einführung der Durchschnittsätze in der Landwirtschaft hingewiesen.

Der steuertechnische Einkommensbegriff hat in der letzten Zeit umfangreichere Veränderungen erfahren, als die, welche sich aus dem Erfordernis ergeben, den Finanzbedarf zu decken und den Bestrebungen, die Steuererhebung so einfach und billig wie möglich zu gestalten. Es sei nur noch einmal an die Tendenz der noch weiteren Aufspaltung des Einkommensbegriffes erinnert. Andere Veränderungen sind schon untersucht worden.[269]) Bei den angedeuteten Wandlungen handelt es sich jedoch um solche von besonders weittragender Bedeutung für die Gestalt der Einkommensteuer.

---

[268]) RFH in RStBl 1936/987; vgl. auch Kaemmel a. a. O., § 9, Anm. 13, mit weiteren Angaben.

[269]) Vgl. z. B. eine Untersuchung über den Grad der Verwirklichung der von Popitz aufgestellten fünf Merkmale eines brauchbaren Einkommensbegriffes bei Becker: Der Begriff des Einkommens, a. a. O., Sp. 11 ff.

B. Die Einkommensteuer in ihrem gegenwärtigen Erscheinungsbild im Vergleich mit dem Ideal der allgemeinen Einkommensteuer.

I. Der Einkommensbegriff.

Das von der deutschen Finanzwissenschaft entwickelte Einkommensteuerideal ist, wie heute auch, zu keiner Zeit in reiner Form verwirklicht worden. Der Grad der Verwirklichung und die Neigung, sich dem Ideal zu nähern oder sich von ihm zu entfernen, waren jedoch nicht immer gleich.

Am tiefsten wird die Einkommensteuer durch Veränderungen des Einkommensbegriffes umgestaltet. [270]) An dem Inhalt des gegenwärtigen steuertechnischen Einkommensbegriffes und an seiner Bedeutung für die Einkommensteuer läßt sich daher der Grad der Verwirklichung des Ideals der allgemeinen Einkommensteuer besonders deutlich erkennen. [271])

Dem Ende des vorigen Jahrhunderts entwickelten deutschen Einkommensteuerideal liegt neben anderem der Gedanke zugrunde, das Einkommen, wie es sich privatwirtschaftlich gesehen darstellt, zu besteuern. Es soll Gegenstand und Quelle dieser Steuer sein. Hierbei steht wohl die Anschauung im Vordergrund, daß unter Zugrundelegung des privatwirtschaftlichen Einkommensbegriffes sich die Idee der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wie man sie gemeinhin aufzufassen pflegt, [272]) am besten durchführen läßt. Die Höhe des Einkommens im privatwirtschaftlichen Sinne bringt eben, wenn auch nicht allein, die steuerliche Leistungsfähigkeit am besten zum Ausdruck. [273]) Man ist sich in der Praxis und im allgemeinen auch in der Theorie stets darüber klar gewesen, daß eine reine Verwirklichung dieses Gedankens nicht möglich ist, und daß ein für die Einkommensteuer praktisch brauchbarer Einkommensbegriff eine gewisse vor allem auf Zweckmäßigkeitserwägungen beruhende Abwandlung bedarf.

---

[270]) Ähnliches Teschemacher, a. a. O, S. 77.

[271]) Vgl. hierüber auch Jessen, Jens, S. 129.

[272]) Im Schlußteil wird noch auf einen anderen Begriff der Leistungsfähigkeit eingegangen werden.

[273]) Ähnliches Popitz: Einkommensteuer, a. a. O., Sp. 406; Bühler: Bd. 1, S. 102; Blümich-Schachian, a. a. O., S. 19.

Die gegenwärtige Einkommensteuer kennt jedoch derartig begrenzte Abwandlungen des privaten Einkommensbegriffes nicht. Vielmehr ist zur Zeit das privatwirtschaftliche Einkommen in fast keiner Anwendungsform Steuergegenstand ohne ihm fremde Elemente. Darüber hinaus deutet die Entwicklung, die der vorige Abschnitt gezeigt hat, auf eine immer weitergehende Entfernung vom privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff. Dafür spricht selbst die fortschreitende Aufspaltung des steuertechnischen Einkommensbegriffes, denn es widerspricht im allgemeinen dem privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff, ein und denselben wirtschaftlichen Vorgang verschieden zu werten.[274]) Die Abwandlungen sind heute schon so stark, daß man Unterschiede des steuertechnischen vom privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff erkennt, ohne sich um eine Umreißung des letzteren hinsichtlich der feineren und zweifelhaften Grenzen bemühen zu müssen.

Die Entfernung des Steuergegenstandes und auch der Steuerquelle vom privatwirtschaftlichen Einkommen ist nicht bei der gesamten Einkommensteuer einheitlich. Am geringsten ist sie, soweit die regelrechten Methoden[275]) der Einkommensermittlung uneingeschränkt zur Anwendung kommen. Jedoch wird auch hier in zunehmendem Maße etwas als Einkommen versteuert, was man allgemein nicht als Einkommen bezeichnet. Die Steuerquelle bleibt, solange privatwirtschaftliches Einkommen vorhanden ist, dieses. Die Steuerhöhe bemißt sich jedoch nach dem, was das Gesetz als Einkommen bezeichnet. Droht der nach dem steuertechnischen Einkommensbegriff bemessene Steuerbetrag das Einkommen in privatwirtschaftlichem Sinne aufzuzehren, so neigt die Steuerquelle dazu, sich vom Einkommen zum Vermögen hin zu verschieben. Weiterhin ist hier festzustellen, daß der Anwendungskreis für die regelrechten Einkommensermittlungsmethoden im Verhältnis zu den Hilfsmethoden der Veranlagungspraxis im Abnehmen begriffen ist.

Grundsätzlich weiter ist die Entfernung bei den Steuerpflichtigen, deren tatsächlich vorhandenen Einkommensverhältnisse nicht nur anders gewürdigt werden, als sie der Pflichtige ansieht, wenn er für sich privat einen Überblick verschafft und ihm hierbei kein Irrtum unterläuft, sondern auch anstelle der tatsächlichen Verhältnisse durch mehr oder minder widerlegbare oder auch durch

[274]) Wie wenig leicht erkenntlich sich teilweise diese Entwicklung vollzieht, verdeutlicht das über den Wegfall gewisser Pauschbeträge auf S. 60 f Gesagte. Soweit normalerweise ein Nachweis über die Ausgaben nicht erbracht wird, oder werden kann, wird der verausgabte Betrag als „Einkommen" versteuert, obwohl diese Ausgaben das privatwirtschaftliche Einkommen mindern und nicht etwa selbst Einkommen darstellen.

[275]) Vgl. die unter A I a behandelte Einkommensermittlung.

unwiderlegbare Vermutungen angenommene Einkommensverhältnisse treten.[276]) Es sind das ein Teil der Steuerpflichtigen, auf welche die Hilfsmittel der Veranlagungspraxis zur Anwendung kommen. Die grundsätzlich weitere Entfernung ist in erster Linie bei der gegenwärtigen Einkommensteuer dort der Fall, wo Durchschnittssätze und Richtsätze zur Anwendung gelangen. Dieser Kreis ist, wie bereits mehrfach betont, im Wachsen begriffen. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, daß die zunehmende Unwiderlegbarkeit der Richtsätze auf eine weiterhin zunehmende Entfernung des steuertechnischen vom privatwirtschaftlichen Einkommmensbegriff hindeuten, die wachsende Verfeinerung der Richtsätze jedoch wiederum auch für eine Annäherung angeführt werden kann.

Am weitesten entfernt man sich naturgemäß dort vom privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff, wo man die „Einkommensteuer" nach anderen Gesichtspunkten als nach Besteuerung eines Einkommens bemißt. Dieser Anwendungskreis der „Einkommensteuer" ist jedoch — wie schon angedeutet — nicht sehr umfangreich.

Zusammenfassend kann man sagen, daß das Einkommen im privatwirtschaftlichen Sinne als Steuergegenstand und damit auch, wenn auch nicht in gleichem Maße, als Steuerquelle der Einkommensteuer immer mehr an Bedeutung verliert.

Es ist nun eigenartig, daß diese für die Beurteilung der Einkommensteuer so wichtige Tatsache, die sich auch verhältnismäßig leicht erkennen läßt, so wenig hervorgehoben wird. Die Ursache hierfür dürfte vermutlich zu einem nicht geringen Teil in der vorherrschenden Art und Weise der Betrachtung des Einkommensbegriffes in der Finanzwissenschaft zu suchen sein.

Seit langem beherrscht, wenn man in der Finanzwissenschaft auf den Einkommensbegriff zu sprechen kommt, fast ausschließlich die Kontroverse zwischen der „Reinvermögens-Zugangstheorie" und der „Quellentheorie" das Feld. Fast jede Entwicklung des Einkommensbegriffes pflegt man dadurch zu charakterisieren, daß man eine Annäherung bzw. eine Entfernung in Bezug auf eine dieser beiden Theorien glaubt feststellen zu können. Unter diesen Gesichtspunkt hat man auch Betrachtungen zum EStG 34 angestellt

[276]) Hierbei ist zu beachten, daß sich diese grundsätzlich weitere Entfernung nicht auch stets zahlenmäßig auszudrücken braucht. Das ist z. B. dann nicht der Fall, wenn eine falsche Steuererklärung abgegeben und der Steuererhebung zugrundegelegt worden ist und das Finanzamt auf Grund seiner durch Erfahrungen begründete Vermutungen die objektiv richtigen Verhältnisse besser getroffen hätte.

und ist zu dem Ergebnis gekommen, daß sich über den dem EStG 34 zugrunde liegenden Einkommensbegriff nichts Neues sagen lasse. Nachdem das EStG 25 zwischen beiden Theorien einen Mittelweg gewählt habe, sei die Entwicklung anscheinend zu einem gewissen Stillstand gekommen.[277]) Diese an sich richtige Feststellung in Bezug auf die Abgrenzung des Vermögenszuwachses vom Einkommen, der Problemstellung, die diesen Theorien im wesentlichen zu Grunde liegt, verleitet dann leicht zur Annahme, der Einkommensbegriff sei überhaupt keinen Wandlungen unterworfen gewesen. Da man gewohnt ist, Erörterungen über den Einkommensbegriff in der Finanzwissenschaft vorwiegend unter Zugrundelegung der von Schanz und dem Preuß. Oberverwaltungsgericht entwickelten Theorien anzustellen, kann man leicht Gefahr laufen zu übersehen, daß in diesem Blickfeld nur ein Teil der Wandlungen des Einkommensbegriffes erscheint.

Die naturgemäße Folge des Zurückdrängens des privatwirtschaftlichen Einkommensbegriffes ist das stärkere Herausbilden eines eigenen steuertechnischen Einkommensbegriffes. Für die Zeit seit Einführung der Reichseinkommensteuer bis etwa 1933 ist diese Erscheinung in einer Untersuchung von Prankel[278]) nachgegangen worden. Die jüngste Vergangenheit, welche eine Fortsetzung dieser Entwicklung mit sich brachte, zeichnet sich nun dadurch aus, daß der steuertechnische Einkommensbegriff in eine für den Zensiten merklich spürbare, teilweise Gegenzusätzlichkeit zum privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff geraten ist. Das, was man zum Teil als Steuergegenstand ansieht, hat nur noch einen losen Zusammenhang mit dem, was man im allgemeinen schlechthin als Einkommen bezeichnet. In dem Grade, wie diese Entwicklung weiter schreiten sollte, würde eine solche Steuer in wissenschaftlichen Erörterungen die Berechtigung verlieren, als Einkommensteuer bezeichnet zu werden.

II. Die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse.

Zu den Grundforderungen des hier als Vergleichsmaßstab benutzten Einkommensteuerideals gehört es ferner, die Verhältnisse des einzelnen Falles zu berücksichtigen. Man hat jedoch selbst in der Theorie nie an eine vollständige Verwirklichung dieses Gedankens gedacht und sich fast ausschließlich darauf beschränkt,

---

[277]) Vgl. z. B. Bühler, Bd. II, S. 29; etwas abweichend: Amtliche Begründung zum EStG 34 zu § 2.

[278]) Die Entwicklung des Einkommensbegriffes im deutschen Steuerrecht, seit 1919 a. a. O. Das Ergebnis neben anderen auf S. 6, a. a. O., andeutungsweise auch bei Kaemmel a. a. O., § 1, Anm. 9.

eine Berücksichtigung der jeweiligen Einkommenshöhe und der Familiengröße zu fordern und teilweise der unterschiedlichen wirtschaftlichen Bedeutung vom fundierten und nicht fundierten Einkommen gerecht zu werden.[279]) Trotz dieser Einschränkung konnte auch dieser Gedanke bisher in der Praxis nie ganz verwirklicht werden.[280])

Um die gegenwärtige Lage richtig zu erfassen und sich ein Bild von der vorherrschenden Tendenz verschaffen zu können, ist es erforderlich, die Familienverhältnisse des Zensiten und dessen Einkommensverhältnisse getrennt zu betrachten.

Die Familienverhältnisse sind seit dem EStG 34 in steigendem Maße berücksichtigt worden. Darüber hinaus ist mehrfach zum Ausdruck gebracht worden, daß das erstrebte Ziel noch nicht erreicht sei und es sich um Maßnahmen im Rahmen des gegenwärtig finanziell Möglichen handle. Es kann kein Zweifel darüber bestehen, daß insoweit die Verhältnisse des einzelnen Falles erheblich weiter berücksichtigt werden als bisher und in Zukunft möglicherweise noch mehr berücksichtigt werden sollen.

Auch hinsichtlich der Berücksichtigung der individuellen Einkommensverhältnisse läßt sich für eine ähnliche Entwicklung beispielsweise die ausgedehntere und verschärfte Buch- und Betriebsprüfung anführen.[281]) Jedoch überwiegen hier die Neuerungen, aus welchen das Gegenteil zu schließen ist.[282]) Alles sich hierauf Beziehende bei den Durchschnittssätzen, der Schätzung, den Richtsätzen, den „Steuervereinbarungen" und das über die Erweiterung der Pauschbesteuerung Gesagte ist hier anzuführen. Es genügt bereits, um diese Behauptung unter Beweis zu stellen. Am meisten fällt das ungewohnt weite Abweichen von der Individualbesteuerung durch die Durchschnittssätze auf.[283])

---

[279]) Vgl. hierüber auch Teschemacher a. a. O., S. 70.

[280]) Ein Urteil über die sich hierauf beziehenden Verhältnisse für die Zeit bis 1930 bei Eichhorn, Georg, S. 231.

[281]) Wenn man so will, kann man auch die Erweiterung des § 33 EStG 34 (außergewöhnliche Belastungen) zu einer allgemeinen Generalklausel im EStG 38 hier anführen, da durch die Neuerung in gewissem Maße die außergewöhnlichen Belastungen weitergehend berücksichtigt werden können. § 33 entspricht § 56 EStG 25.

[282]) Eine gegenteilige Tendenz glaubte Röttinger a. a. O., Sp. 483, im Jahre 1929 feststellen zu können. Eine eigentliche Begründung enthalten diese Ausführungen nicht.

[283]) Über das Verlassen des Grundsatzes der individuellen Einkommensermittlung durch die Durchschnittssätze vgl. z. B. Kaemmel a. a. O., § 29, Anm. 2.

Die Abkehr von der Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse zeigt sich jedoch auch noch anderweitig, so in einer die Praxis und Rechtsprechung beherrschenden Tendenz, welche der RFH wie folgt treffend zum Ausdruck bringt: [284]) „Hinter dem großen Interesse der Steuervereinfachung haben die Einzelbelange zurückzutreten. Gerade dieser nationalsozialistische Grundsatz muß nach § 1 (Steueranpassungsgesetz) bei der Auslegung der Steuergesetze beachtet werden."

Noch klarer kommt die bewußte Nichtberücksichtigung der individuellen Verhältnisse in der Aufstellung und zunehmenden Anwendung der Typenlehre durch den Reichsfinanzhof zum Ausdruck. Auf Grund dieser 1927 für die Umsatzsteuer aufgestellten und bald auch auf die übrigen, vor allem auf die Einkommensteuer im wachsenden Maße angewandten Lehre [285]) wird der individuelle Sachverhalt durch den typischen ersetzt, und zwar durch auf „Fiktionen beruhende Sachverhaltskorrekturen." [286]) Die Besonderheiten des einzelnen Falles bleiben außer Betracht. Die Besteuerung wird auf kennzeichnende äußere Merkmale abgestellt. Schwer nachweisbare Umstände bleiben unberücksichtigt. Anhaltspunkte sind: Die allgemeine Verkehrssitte, die typischen Verhältnisse in den entsprechenden Berufs- und Wirtschaftskreisen und der Sinn und Zweck der Gesetze. [287]) Gerechtfertigt wird diese Lehre mit dem Grundsatz „der gleichmäßigen Besteuerung", wobei man nicht ganz zu Unrecht diese Begründung wie folgt charakterisiert: „Der Gerichtshof macht durch seine typische Betrachtungsweise Ungleiches gleich und erklärt dann, Gleiches müsse gleich behandelt werden." [288]) Gelegentlich spricht man sogar von der direkten Aufgabe dieses Grundsatzes durch die Typenlehre. [289]) Der eigentliche Grund für diese Lehre dürfte gleichfalls das Streben nach Steuervereinfachung sein. Es ist bemerkenswert, daß gerade die Einkommensteuer mit zum Hauptanwendungsgebiet der typischen Betrachtung geworden ist, wo doch bei dieser, wie bei keiner anderen Steuer an sich das Eingehen auf die individuellen Verhältnisse im Vordergrund steht. [290])

---

[284]) Entscheidung vom 11. 10. 1938, RStBl 1939/89.
[285]) Vgl. hierüber Weber a. a. O.; Jessen: Die Steuerrechtsprechung ... S. 47, Maunz: Die Besteuerung des Eigentumsüberganges a. a. O.; Klausing: „Beteiligungsdarlehen" a. a. O.
[286]) Dannbeck a. a. O.; Klausing: Grundsätzliches über „wirtschaftliche Betrachtungsweise" . . . a. a. O., S. 114 f.
[287]) Vgl. Weber a. a. O., vgl. auch Kaemmel a. a. O., § 9, Anm. 21.
[288]) Maunz: Die steuerliche Typenlehre a. a. O.
[289]) Klausing a. a. O., S. 114.
[290]) Anwendungsbeispiele aus der Rechtsprechung bei Kaemmel a. a. O., § 12, Anm. 2; § 19, Anm. 21.

Als Folge der eingeschränkten Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse ergibt sich eine gewisse Vergröberung und Schematisierung [291]) der Besteuerung für den Einzelnen, welche nicht dadurch aufgewogen wird, daß die weitergehende Berücksichtigung der Familienverhältnisse eine entsprechende Verfeinerung nach sich zieht. [292]) Wenn man bisher glaubte, eine Tendenz zu immer weiter gehender Berücksichtigung der Verhältnisse des einzelnen Steuerfalles feststellen zu können und sich hierbei auf die historische Folge von Kopfsteuer, Klassensteuer und eigentliche Einkommensteuer, die sich fortlaufend in diesem Sinne vervollkommnet, berief, so ist hinzuzufügen, daß seit geraumer Zeit sich die Entwicklung merklich umgekehrt hat.

In Verbindung mit der geringen Beachtung der Verhältnisse des einzelnen Falles zeigt sich, daß das personale Element in der Einkommensteuer zugunsten objektiver Merkmale zurücktritt. Diese vereinzelt vorhergesagte, [293]) und auch geforderte [294]) Entwicklung ist noch in anderem Zusammenhang zu erwähnen.

III. Die „allgemeine" Einkommensteuer.

Für das deutsche Einkommensteuerideal ist es charakteristisch, das gesamte Einkommen, wie es einer Person zusteht, ohne Rücksicht auf seine verschiedenartige Herkunft und Zusammensetzung, als eine Einheit der Steuer zugrunde zu legen. Dementsprechend hat man sich in Deutschland besonders frühzeitig und radikal gegen die objektive Ertragsteuer und für die persönliche, „allgemeine" Einkommensteuer entschieden. [295]) Es ist daher von besonderem Interesse, zu verfolgen, wie seit dem Weltkrieg in rückläufiger Tendenz bei der Einkommensteuer die personalen zugunsten der ertragsteuerartigen Elemente immer mehr zurücktreten. Diese Tendenz findet ihren besonders augenscheinlichen Ausdruck in einer fast ununterbrochen fortschreitenden Aufspaltung der dem Ursprung nach einheitlich zusammengefaßten „allgemeinen" Einkommensteuer.

Die Ansatzpunkte für die Auseinanderentwicklung sind im wesentlichen in den Methoden der Steuererhebung und der Aus-

[291]) Über die gleiche Tendenz vgl. auch Schmölders a. a. O., S. 221.

[292]) Über weitere Möglichkeiten der Verfeinerung der Steuer und deren begrenzte Bedeutung vgl. Frank, E.: Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung, S. 205.

[293]) Anderae: „Die Zukunft der Ertragsbesteuerung ..." (1928), S. 372.

[294]) Teschemacher: „Einkommensteuer" a. a. O., S. 99 und 131 f.

[295]) Vgl. auch Teschemacher a. a. O., S. 126 f.

gestaltung des Einkommensbegriffes zu suchen. Das bald nach dem Weltkrieg eingeführte Quellenabzugsverfahren hat am einschneidendsten gewirkt und die Einkommensteuer bereits zur Zeit des EStG 25 teilweise in eine Ertragsteuer[296]) verwandelt.[297]) Die Entwicklung bis in die Gegenwart zeigt, daß die Ausgestaltung als Ertragsteuer mit gleichlaufender Loslösung von der übrigen Einkommensteuer weiter fortschreitet, wenn auch die jüngste Entwicklung grundlegende Neuerungen nicht mehr gekannt hat. Ein Vergleich der Lohnsteuer mit der Körperschaftssteuer in ihrem Verhältnis zur veranlagten Einkommensteuer würde z. B. ergeben, daß sich die Lohnsteuer von der letzteren bereits weiter entfernt hat als die 1920 von der veranlagten Einkommensteuer losgelöste Körperschaftssteuer. Der ertrags- bzw. objektsteuerartige Charakter tritt bei der Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer nicht gleich stark in Erscheinung. Bei dem Steuerabzug von dem Kapitalertrag ist er ausgeprägter als bei der Lohnsteuer,[298]) vor allem wegen der weitgehenden Nichtberücksichtigung der sich auf die Person des Steuerpflichtigen beziehenden Elemente der Einkommensteuer.[299])

Weiterhin haben die Methode in der Aufstellung und die zunehmende Unwiderlegbarkeit der Richtsätze für einen großen Teil der Gewerbetreibenden zu einer branchenmäßigen Aufgliederung der Einkommensteuer geführt und gleichzeitig die in der Einleitung angedeuteten Merkmale der Einkommensteuer zurücktreten lassen. Das letztere zeigt sich vor allem darin, daß man den Gewinn nach äußeren Merkmalen des Gewerbebetriebes feststellt und damit auch die Steuerhöhe, soweit sie von der Einkommenshöhe abhängt. Es zeigen sich also hier die einer Gewerbesteuer ähnlichen objektsteuerartigen Anzeichen.

---

[296]) Die viel umstrittenen und sich z. T. überschneidenden Begriffe: Ertrag-, Real-, Sach- und Objektsteuer sind hier dahin verstanden und benutzt, daß sich die Begriffe Sach-, Real- und Objektsteuer decken und im Gegensatz zur Ertragssteuer mehr zum Ausdruck bringen, daß die Steuer vorwiegend an äußere Merkmale anknüpft, wo hingegen das Wort Ertragsteuer mehr das Erfassen des sich aus einer Einkommensquelle ergebenden Einkommens zum Ausdruck bringt. Über die Auffassungen vgl. Iessen, Arnd; Stichwort: Ertragsteuern; Gerloff: Steuerwirtschaftslehre, S. 474; Andreae a. a. O., S. 383; Jähnke, Fritz: S. 22 f; Bräuer a. a. O., S. 3; Popitz a. a. O., Sp. 406.

[297]) Über die Zusammenhänge der Erfassung der Steuer an der Quelle und der Gestaltung einer Steuer als Ertragssteuer vgl. Andreae: Die Zukunft der Ertragsbesteuerung a. a. O., S. 375 f; Teschemacher Einkommensteuer, S. 88, über die Entwicklung auch Bühler, Bd. II, S. 158, vgl. auch a. a. O., S. 24 f.

[298]) So auch Bühler, Bd. II, S. 180: über die Lohnsteuer vgl. a. a. O., S. 114 und 158.

[299]) Ähnlich Blümich: Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 43, Anm. 1 (S. 477).

Das Auseinanderentwickeln zu Teileinkommensteuern scheint sich in den übrigen, bei den einzelnen Einkunftsarten sich herausbildenden Sonderheiten, anzudeuten. Am auffälligsten tritt es in Erscheinung, wenn ein Steuerpflichtiger aus mehreren Einkunftsarten sein Einkommen bezieht. Er stellt dann fest, daß bei der einen Einkunftsart etwas als Werbungskosten anerkannt wird, was bei einer anderen nicht der Fall ist, daß möglicherweise etwas im Grunde genommen Gleiches als Betriebsausgabe angesehen wird, bei einer anderen Einkunftsart ebenfalls nicht,[300]) daß weiterhin die an sich die gleiche Materie behandelnden Betriebsausgaben und Werbungskosten grundverschieden sein können. Weiter kommt das Gleiche auch zum Ausdruck in der Beschränkung der einzelnen Ermittlungsmethoden auf bestimmte Einkunftsarten, so z. B. der Gewinnermittlungsmethoden auf die ersten drei Einkunftsarten, wobei wiederum die Zugrundelegung der Bilanz heute nur bei Einkünften aus Gewerbebetrieb in Frage kommt, die Gewinnermittlung ohne Bestandsvergleich — fast nur bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, die „Gewinnermittlung" auf Grund von Durchschnittssätzen nur bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Selbst wenn weiterhin Durchschnittssätze für andere Einkunftsarten aufgestellt werden sollten, würde dieses für die Zukunft nicht die Möglichkeit ausschließen, sie für die Tendenz der Aufspaltung der allgemeinen Einkommensteuer anzuführen, da ja voraussichtlich die Durchschnittssätze jeweils ganz andere Methoden anwenden müßten. Weiterhin kann die Beschränkung der Einnahmeüberschußermittlung auf die vier letzten Einkommensarten des § 2 EStG hierfür herangezogen werden.

Gegen diese Entwicklung spricht auch nicht die Steuerreform von 1934, welche als Beginn einer neuen Periode der Vereinheitlichung angeführt werden könnte. Durch das EStG 34 wurde zwar der Einkommensteuerzuschlag für Ledige und für Einkommen von mehr als 8000 RM beseitigt, und ferner die Krisensteuer für Lohnempfänger und Ledige. Nicht zuletzt ließ auch die äußere knappe Form des neuen EStG auf eine einheitlichere Zusammenfassung schließen. Es wurde auch tatsächlich eine Vereinheitlichung erzielt, welche man allseits wegen der sich aus ihr ergebenden Steuervereinfachung begrüßte. Sie berührt jedoch mehr die äußere Form, durch Zusammenfassung der erwähnten Steuern in einem Tarif, bezog sich jedoch weniger auf die innere Struktur der Steuer.

---

[300]) Z. B. Bei einem Rechtsanwalt, der Inhaber eines Gewerbebetriebes ist, und dessen Einkünfte z. T. nach § 5, z. T. nach § 4, Abs. 3 EStG ermittelt werden.

Das bisherige Ergebnis dieser Entwicklung läßt sich etwas überspitzt ausgedrückt dahin zusammenfassen, daß die „allgemeine" Einkommensteuer allmählich von einem organisatorisch zusammengefaßten System von Teileinkommensteuern bzw. — was Hand in Hand geht — von einem teilweise verwirklichten System von Ertragsteuern abgelöst zu werden scheint. [301]) Gegenüber dem Wunsch der Verwirklichung eines theoretischen Steuerideals haben sich die praktischen Notwendigkeiten einer guten Veranlagungstechnik durchgesetzt. [302]) Damit ist die Entwicklung eingetreten, welche seinerzeit vor allem von Teschemacher [303]) im Gegensatz zu vielen anderen vorhergesagt und auch gefordert wurde.

IV. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Mit besonderem Stolz hat man seit jeher darauf hingewiesen, daß die dem deutschen Ideal der Einkommensteuer entsprechende Steuer die Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit am besten gewährleiste. Aus diesem Grunde wird die allgemeine Einkommensteuer auch oft als die idealste Steuer bezeichnet. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit steht im Mittelpunkt. Die übrigen der Einkommensteuer zugeschriebenen Eigenschaften, ja die Idee der Einkommensteuer selbst ist mit aus der Auffassung entstanden, daß durch eine so gestaltete Steuer sich dieses Prinzip am besten verwirklichen lasse. Bis in die Gegenwart hinein werden gern Änderungen der Einkommensteuer damit begründet, daß ihr Ziel eine bessere Verwirklichung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei. Die steuerliche Leistungsfähigkeit der Zensiten sieht man in der Regel

[301]) Es wird nicht als erforderlich angesehen, auszuführen, daß durch diese Fassung eine Reihe anderer Tatsachen offensichtlich zu wenig berücksichtigt werden. Eng mit der Frage der Teileinkommensteuern hängt die von Bräuer a. a. O., S. 7 berührte Frage zusammen, inwieweit unter dem Mantel der Einkommensteuer ein System von Ertragssteuern weiterlebt.

[302]) Im geringen Umfang sind für diese Entwicklung auch andere Gründe maßgebend gewesen. So z. B. hat die objektsteuerartige Abwandlung der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen (vgl. hierüber — abgesehen von dem auf S. 65 f ausgeführten — Strutz, Bd. I, S. 420 f; Becker: Die Selbständigkeit ... a. a. O., Sp. 745 ff. (Sp. 766); Bühler, Bd. II, S. 142, Kaemmel a. a. O., § 1, Anm. 7 mit weiteren Angaben) durch Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht weniger durch eine weitere Zurückdrängung der personalen zugunsten der sachlichen Orientierung der Steuer an Bedeutung gewonnen. Für die weitere Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht waren wohl in erster Linie fiskalische Gesichtspunkte maßgebend.

[303]) Vgl. Teschemacher: „Einkommensteuer" (1927) a. a. O., S. 92, ferner S. 67, 70, 99, 132.

in der Höhe des von ihm erzielten Einkommens ausgedrückt, wobei die Pflichten gegenüber seiner Familie und diesen ähnliche Pflichten gebührend zu berücksichtigen sind.

Besser als bisher wird die so verstandene Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dadurch verwirklicht, daß man die Familienverhältnisse weitergehend berücksichtigt. Auch die verschärfte Progression, soweit man nicht von einer Überspitzung der Staffelung sprechen will, ist hierfür anzuführen. Zweifelhaft ist dagegen schon, wie die sozial- und bevölkerungspolitischen Maßnahmen unter diesen Gesichtspunkten zu werten sind. Es hängt davon ab, ob man in ihnen lediglich eine bessere Anpassung an die steuerliche Leistungsfähigkeit oder darüber hinaus auch rein bevölkerungs- bzw. sozialpolitische Maßnahmen sieht. Es treten aber auch Anzeichen in Erscheinung, die auf eine deutliche Zurückdrängung dieses Grundsatzes schließen lassen.

Zunächst ergibt sich das bereits aus den bisherigen Ausführungen über den Einkommensbegriff. Überall dort, wo es bei der Steuererhebung auf das erzielte Einkommen nicht ankommt, kann man auch nicht mehr im vollen Sinne von einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sprechen, wenn man die steuerliche Leistungsfähigkeit neben anderem in dem vom Steuerpflichtigen erzielten Einkommen ausgedrückt sieht. Aber auch in der erheblich ins Gewicht fallenden Anzahl von Fällen, in denen das Einkommen Steuergegenstand sein soll, es aber aus verwaltungstechnischen Gründen nicht individuell ermittelt wird, z. B. bei Anwendung der Durchschnittssätze und Richtsätze, wird in steigendem Maße die Verwirklichung dieses Grundsatzes eingeschränkt. Damit erschöpft sich jedoch noch nicht die Zurückdrängung dieses Prinzipes vom Einkommen her gesehen. Selbst in den Fällen, in welchen bei der Steuererhebung die tatsächlichen Einkommensverhältnisse festgestellt werden, macht sich ein Entfernen von dem Grundsatz, nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit den Steuerbetrag zu bemessen, bemerkbar. Wie bereits erwähnt, ist nach der Theorie Steuergegenstand und Quelle der Einkommensteuer das p r i v a t w i r t s c h a f t l i c h gesehene Einkommen, weil es die steuerliche Leistungsfähigkeit des Zensiten am besten zum Ausdruck bringt. Wenn nun, wie es der Fall ist, der steuertechnische Einkommensbegriff sich immer weiter von dem privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff entfernt, muß auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, so wie er gemeinhin verstanden wird, immer mehr zurücktreten. Es wird nach der Leistungsfähigkeit eben nicht schon dann besteuert, wenn man etwas als Steuergegenstand und Quelle wählt, was als Einkommen bezeichnet wird, sondern nur dann, wenn es auch tatsächlich Einkommen ist. In einem

Falle könnte allerdings eine Abweichung des steuertechnischen vom privatwirtschaftlichen Einkommensbegriff hierfür unbeachtlich sein, nämlich wenn durch diese jeder Zensit im Verhältnis zu allen anderen eine entsprechende Mehr- oder Minderbelastung erfährt. Es bedarf keines Nachweises, daß eine solche Sachlage bei der gegenwärtigen Einkommensteuer nicht gegeben ist.

Auch die Tendenz zur Aufspaltung der allgemeinen Einkommensteuer birgt die Möglichkeit für eine Zurückdrängung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in sich. Es sei nur das besonders augenscheinliche Beispiel erwähnt, wenn der Steuerpflichtige veranlagt und vom Quellenabzugsverfahren erfaßt wird oder er seinen Lohn aus mehreren Quellen bezieht. Man führt nicht umsonst für die Notwendigkeit, das personale Element bei der Einkommensteuer stärker in Erscheinung treten zu lassen und damit die Einkommensteuer einheitlicher zusammenzufassen, die Schwierigkeiten an, welche sich sonst bei der Durchführung der Progression ergeben.

Schließlich zeigt sich noch deutlich die Zurückdrängung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bei der in der Einleitung erwähnten Zunahme der Steuerprivilege und dem vermehrten Auftreten von nichtfiskalischen Zielsetzungen. [304]) Ganz gleichgültig, ob man nichtfiskalische Ziele durch erhöhte Steuer oder durch Steuerermäßigung durchsetzen will, fast immer wird von der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit abgegangen. Das ist auch unabhängig davon, ob man sichtbare Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht schafft oder mehr die verschleierte Form der Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht wählt, etwa durch auf einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen sich beziehende Umgestaltung des steuertechnischen Einkommensbegriffes. [305])

V. Das Deklarationsprinzip.

Bei einer konsequenten Durchführung der allgemeinen Einkommensteuer ist die Veranlagungsbehörde im wesentlichen auf die Angaben des Steuerpflichtigen über seine Einkommensverhältnisse angewiesen. Seit jeher ist man sich darüber klar gewesen, wie

[304]) Zum letzteren vgl. auch Schmölders, a. a. O., S. 223 f. mit weiteren Angaben. Es handelt sich hier um Nichtberücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Interesse der Verwirklichung von wirtschaftspolitischen Zielen.

[305]) Im Einzelnen hierüber Deppe a. a. O., der bereits 1930 die Feststellung machte, daß die Ausnahmen von der objektiven Steuerpflicht sich vermehren.

wenig brauchbar solche Angaben zu sein pflegen.[306]) Der nicht selten fehlende Wille, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Angaben zu machen, und nicht zuletzt auch die Schwierigkeiten der Berechnungsmethoden für die Einkommensermittlung, denen ein Teil der Steuerpflichtigen nicht gewachsen ist,[307]) hat das Deklarationsprinzip den schärfsten Angriffen ausgesetzt. Es ist daher verständlich, daß von den Grundsätzen der allgemeinen Einkommensteuer am weitestgehenden das Deklarationsprinzip aufgegeben worden ist. Der entscheidende Schritt wurde mit Einführung des Quellenabzugsverfahrens getan. Bei der Steuererhebung für 1936 gaben allein wegen des Quellenabzugsverfahrens rund 80 % der Einkommensteuerzahler keine Steuererklärung ab. Damit erschöpft sich jedoch noch nicht die Zurückdrängung der Steuererklärung.

Einmal hat auch hier wieder die Einführung der neuen Durchschnittssätze eine weitere Abkehr von den Grundsätzen der eigentlichen Einkommensteuer mit sich gebracht. Soweit sie zur Anwendung kommen, erübrigt sich im wesentlichen eine Steuererklärung. Zum anderen tritt diese auch durch den Ausbau der Richtsätze naturgemäß in den Hintergrund. Dort, wo Richtsätze zur Anwendung kommen, werden zwar Steuererklärungen in den meisten Fällen abgegeben. Zugrundegelegt werden diese jedoch vorwiegend nur dann der Steuerfestsetzung, wenn sie in ihrem Ergebnis mit den Richtsätzen übereinstimmen. In den übrigen Fällen erfolgt heute noch mehr als vor einem Jahrzehnt wegen der zunehmenden Unwiderlegbarkeit der Richtsätze die Steuerfestsetzung gleichfalls nach dem sich aus dem Richtsatz zu errechnenden Einkommen. Es sei hier auch noch einmal der Ausbau der Buch- und Betriebsführung genannt. Überall dort, wo eine solche Prüfung vorgenommen wird, fußt die Steuerfestsetzung selbstverständlich auf dem Ergebnis dieser Prüfung. Daß die Zahl der jährlichen Prüfungen nach 1933 sehr stark gestiegen ist, wurde bereits erwähnt. Man wird daher sagen können, daß heute auch, soweit das Quellenabzugsverfahren nicht zur Anwendung kommt, die Bedeutung der Steuerdeklaration stark im Sinken begriffen ist und bei vermutlich der Hälfte dieser Zensiten keine oder nur noch eine untergeordnete Rolle spielt.

[306]) Vgl. hierüber beispielsweise: Terhalle, S. 306 f. Meisel:: Moral und Technik bei der Veranlagung der preußischen Einkommensteuer, S. 2 f.

[307]) So auch statt vieler Teschemacher, S. 91.

Schluß:

Die gegenwärtige Einkommensteuer in Vorstellung und Wirklichkeit, ihr Verhältnis zur Wirtschaftsordnung und ihre Stellung im Ideenwandel.

Vorstellung und Wirklichkeit weichen selten so weitgehend von einander ab, wie es hier und da die Beurteilung der gegenwärtigen Gestalt der Reichseinkommensteuer zeigt. Wenn zum Schluß einige entgegengesetzte Anschauungen beispielhaft angeführt werden, so soll damit nicht behauptet sein, daß die hier vertretene Ansichten in allen Einzelheiten zwingend seien. Das schließt schon das Thema und die sich aus ihm ergebende Art der Behandlung aus. Das Verfolgen einer Entwicklungslinie macht die Auswahl und Wertung von Tatsachenmaterial erforderlich ebenso wie die Charakterisierung eines gegenwärtigen Zustandes. Hierbei kann man in Einzelheiten, wenn auch nicht in wesentlichen Zügen, mit guten Gründen verschiedener Ansicht sein.

Nicht gerechtfertigt erscheint es, hier auf die gelegentlichen Ausführungen und Erläuterungen des Gesetzgebers anläßlich der zahlreichen Neugestaltungen und Abänderungen der Einkommensteuer zu verweisen. Sie verfolgen politische Zwecke und haben nicht die Aufgabe, eine Analyse der getroffenen Maßnahmen unter finanzwissenschaftlichen Gesichtspunkten oder dergleichen durchzuführen. Als gegeben wird man es dagegen ansehen können, ein vor kurzer Zeit in einer wissenschaftlichen Abhandlung gefälltes, charakteristisches Urteil über die Einkommensteuer hier zu zitieren: „Heute besteht z. B. im Deutschen Reiche die letzte Erinnerung an den Objektsteuercharakter der allgemeinen Einkommensteuer darin, daß die Aufforderung zur Selbsteinschätzung eine Deklaration der Einkommensarten getrennt nach ihren Quellen verlangt.“ [308]) Da eine Begründung nicht angeführt ist, kann auf die völlig entgegengesetzte Auffassung nicht eingegangen werden.

Ebenso charakteristisch ist die Äußerung, die Entwicklung der letzten Jahrzehnte habe die Einkommensteuer in den Mittelpunkt fast aller Steuersysteme gerückt [309]) und man dabei stillschweigend das deutsche Steuersystem mit einschließt. Für diese Tendenz scheint an sich auch etwas in der jüngsten Vergangenheit zu sprechen, nämlich, daß sich die Entwicklung seit 1933 neben

[308]) Weddigen, Walter: Allgemeine Finanzwissenschaft, Leipzig, 1938, Seite 156/157.

[309]) Jessen-Jens: Deutsche Finanzwissenschaft, Hamburg, 1937, S. 121.

anderem durch eine verstärkte Heranziehung von Einkommen und Gewinn bei etwa gleichbleibender Verbrauchsbelastung auszeichnet. Man darf jedoch nicht übersehen, daß seit etwa zwei Jahrzehnten in zunehmendem Maße das, was man als Einkommensteuer bezeichnet, sich nicht mit dem Begriff Einkommensteuer deckt.[310])

Es gibt zahlreiche Äußerungen über die Einkommensteuer, welche auf lückenhafte und unvollständige Versuche der Praxis, diese Steuer zu verwirklichen, hinweisen. Trotzdem bringt immer noch ein Wort von Terhalle die überwiegende Auffassung in der Finanzwissenschaft und weit darüber hinausreichender Kreise zum Ausdruck, das von der „Königin der Steuer", welche „eben weder mit Fiktionen von Einnahmen noch mit der Verfügbarkeit von solchen" spricht.[311]) Hierbei denkt man nicht an das Ideal der allgemeinen Einkommensteuer, sondern auch an die Einkommensteuer der Wirklichkeit.

Nicht weniger beachtenswert als der Zwiespalt zwischen der Verwirklichung der Einkommensteuer und der Vorstellung von dieser ist das Verhältnis von der gegenwärtigen Wirtschaftsordnung zum Ideal und zum gegenwärtigen Erscheinungsbild der Einkommensteuer.

Auf die Bedeutung der jeweiligen Wirtschaftsverfassung für die Brauchbarkeit und auch für die Ausgestaltung einer Einkommensteuer ist oft hingewiesen worden.[312]) Mit Recht hebt Fricke[313]) hervor, daß dort, wo ungebundene Einkommen in verhältnismäßiger Größe entstehen, wo das individualwirtschaftliche Einkommen als Folge konkurrenzwirtschaftlicher Marktabhängigkeit erheblichen — konjunkturellen und persönlich bedingten — Schwankungen unterliegt, wo infolgedessen alle äußeren Wohlstandsmerkmale versagen, die Wirtschaftsordnung gegeben ist, für die das Steuerideal des preußischen bzw. deutschen Typus der Einkommensteuer geschaffen und geeignet ist.[314]) Aus dieser Erkenntnis ließe sich schon ein Maßstab gewinnen, um feststellen zu können, inwieweit die allgemeine Einkommensteuer in uneingeschränkter Form als Steuer in der heutigen Wirtschaftsordnung geeignet ist, bzw. welche Abwandlungen allein die Neuordnung der Wirtschaft erforderlich erscheinen lassen. Es seien zwei Wirtschaftszweige herausgegriffen, bei denen es besonders naheliegt,

---

[310]) Über die Tatsache, daß sich unter der Bezeichnung „Einkommensteuer" gänzlich verschiedene Steuern verbergen, vgl. schon Bräuer a. a. O., S. 7.

[311]) Terhalle, Fitz: Finanzwissenschaft, Jena, 1930, S. 284.

[312]) Statt vieler vgl. Popitz a. a. O., Sp. 403 und 431 f; Gittel a. a. O., S. 41 f.

[313]) Finanzwirtschaft und Gesch., S. 395.

[314]) Vgl. hierzu auch Teschemacher a. a. O., S. 66 f.

eine Anpassung der Grundsätze der allgemeinen Einkommensteuer an die neuen wirtschaftlichen Gegebenheiten für erforderlich zu halten und bei denen man weiterhin auch annehmen könnte, daß eine solche Anpassung sich schon vollzogen habe.

Von größerer Bedeutung für die Einkommensteuer sind bei der gegenwärtigen Umgestaltung der Wirtschaftsordnung einmal die, welche der Reichsnährstand durchgeführt hat. Es fragt sich, ob eine auf individueller Veranlagung beruhende Einkommensteuer in der Landwirtschaft noch sinnvoll erscheint, da ein großer Teil der variablen Faktoren, welche hier die Einkommenshöhe beeinflussen, einer öffentlich-rechtlichen Regelung unterliegen, und somit auf einfachere Art und Weise das Einkommen ermittelt werden kann. [315]) Die Durchschnittssätze haben zwar die individuelle Veranlagung in der Landwirtschaft weitgehend ausgeschaltet. Sie knüpfen jedoch nicht an den Möglichkeiten, das Einkommen festzustellen, an, die sich aus der Ordnung des Reichsnährstandes ergeben, sondern wählen einen anderen, noch einfacheren, allerdings auch primitiveren Weg, indem sie den Einheitswert bei der Berechnung des Einkommens ausschlaggebend in den Vordergrund stellen.

Als weiteres Beispiel sei die gewerbliche Wirtschaft genannt. Die Ordnungsversuche sind hier weit weniger fortgeschritten. Man könnte immerhin in der Veranlagung nach so gut wie unwiderlegbaren Richtsätzen etwas durch die Ordnung der gewerblichen Wirtschaft begünstigtes und auch dieser entsprechendes sehen. Jedoch wird man nur sehr lose Zusammenhänge feststellen. Selbst wenn man von der Herkunft der Richtsätze absieht, und ihren rein verwaltungstechnischen Zweck verleugnet, bleibt noch zu beachten, daß selbst heute noch nicht die gewerbliche Wirtschaft eine solche straffe Ordnung kennt, wie sie ein Richtsatz in der heutigen Bedeutung und Auswirkung voraussetzt.

Hinsichtlich einer anderen Entwicklung, der die gewerbliche Wirtschaft unterworfen ist, nämlich der sich nach wie vor zeigenden Neigung zu größeren Zusammenfassungen, ist dagegen die Sachlage anders. Auf die Folgen der fortschreitenden wirtschaftlichen und betriebstechnischen Konzentration für die Einkommensteuer hat man schon wiederholt hingewiesen. [316]) Vor allem erschweren die Durchführung der Einkommensteuer das Fehlen brauchbarer Möglichkeiten für einen Betriebsvergleich, der zur Überprüfung der Steuererklärung oft unerläßlich ist. Weiterhin erschwert das überproportionale Steigen der fixen Anlagekosten die Möglichkeit

[315]) Vgl. hierüber im Einzelnen Schmölders a. a. O., S. 213.
[316]) Z. B. Fricke a. a. O., S. 404 ff.

einer zweifelsfreien Einkommenfeststellung wegen der Problematik der Bewertungs- und Abschreibungsfragen. Hieraus erklärt sich wohl zum Teil, daß man in der Praxis bei großen Einkommensteuerzahlern aus der gewerblichen Wirtschaft geneigt ist, in gewissen Grenzen mehr als bisher auf eine exakte Veranlagung zu verzichten. Man ist gegenseitig zu einem gewissen Übereinkommen hinsichtlich der Steuerhöhe bereit und begegnet so den sich aus der wirtschaftlichen Struktur ergebenden Schwierigkeiten. Hierbei kann man jedoch weniger von einem Umgestalten der Einkommensteuer als vielmehr einem Ausweichen vor — den praktischen Erfordernissen nicht genügenden Konsequenzen sprechen.

Diese Beispiele deuten bereits zum einen an, wie wenig Voraussetzungen besonders heute von der Wirtschaftsordnung her gesehen gegeben sind, um eine uneingeschränkte Verwirklichung der allgemeinen Einkommensteuer begrüßenswert erscheinen zu lassen, zum anderen aber auch, daß nicht in allen Fällen die gegenwärtige Erscheinungsform der Einkommensteuer unter betonter Berücksichtigung der Wirtschaftsordnung ihre Gestalt gefunden hat.

Eine Frage, die man seit Jahrzehnten nicht mehr glaubte stellen zu müssen, nämlich, ob die allgemeine Einkommensteuer, was auch noch in jüngster Zeit von ihr behauptet wird,[317]) als rein theoretisches Ideal anzuerkennen ist, selbst wenn man von den Schwierigkeiten bei ihrer praktischen Verwirklichung absieht, soll zum Schluß angeschnitten werden. Es ist hier nicht zu der Frage selbst Stellung zu nehmen, jedoch auf die Wandlungen, die selbst hier auftreten, kurz hinzuweisen.

Immer hatte man an der allgemeinen Einkommensteuer als theoretischem Ideal auszusetzen, daß sie keinen Raum habe, zur Berücksichtigung der Tatsache, daß die einzelnen Einkunftsarten in ihrem Wert für die Volkswirtschaft nicht gleich seien, und daß der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit leicht auf eine Bestrafung des Tüchtigen hinauslaufe.[318]) Das zweite Argument hat heute in doppelter Weise erhöhte Bedeutung bekommen: Einmal durch die schärfere Progression; zum anderen durch das heutige Bestreben der Leistungssteigerung und Förderung der Tüchtigen, was an sich nicht nur eine höhere Besteuerung der überdurchschnittlichen Leistung widerspricht, sondern sogar ein Abweichen von der Progression zu Gunsten dieser Pflichtigen nahezulegen scheint. Gegen solche Argumente pflegt man einzuwenden, daß das höhere Einkommen nicht immer eine besondere Tüchtigkeit

[317]) Z. B. Eheberg-Boesler a. a. O., 7. Aufl., S. 110.

[318]) Neuerdings wieder Eheberg-Boesler 1939, S. 220.

zum Ausdruck zu bringen braucht und ein geringes Einkommen eine unterdurchschnittliche Leistung.

Neu ist nun, die Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse des Pflichtigen als überspitzten Individualismus zu kennzeichnen und damit — beispielsweise — eine typische Betrachtungsweise im Sinne des Reichfinanzhofes nicht nur durch praktische sondern auch, wenn man so sagen will, durch eine „weltanschauliche" Begründung zu rechtfertigen. [319])

Es liegt weiterhin für die heutigen Verhältnisse aus einer Anzahl von Gründen die andere Wertung eines weiteren Merkmales der Einkommensteuer nahe, nämlich die des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Bisher sah man die Leistungsfähigkeit, abgesehen von anderen Momenten, in der erzielten Einkommenshöhe ausgedrückt, nicht in dem „erzielbaren" Gewinn. Wie schon bei den Richtsätzen erwähnt, kennt heute die Einkommensteuer bereits Erscheinungsformen, welche dazu neigen, das Einkommen, das man erwarten kann, zu besteuern. Das ist ferner auch bei den Durchschnittsätzen der Fall, was sich schon aus der Art, wie ein Durchschnittsatz aufgestellt wird, ergibt, denn das zu errechnende Ergebnis soll zu einem Einkommen führen, das der Gesetzgeber glaubt erwarten zu können. Also ist auch hier der Maßstab für die Steuerbemessung ein erzielbares Einkommen. Weniger leicht erkennbar kann eine solche Besteuerung auch noch bei einer Schätzung vorliegen, welche nicht auf Richtsätzen fußt, sobald nämlich der Veranlagungsbeamte mit Betriebsvergleichen und sonstigen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen arbeitet. [320])

Aber nicht nur ein Inhaltswandel, sondern auch ein Wandel in der Bewertung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit scheint sich zu vollziehen oder liegt zum mindesten recht nahe. Eine andere Wertung äußert sich praktisch in den verstärkten Versuchen, nichtfiskalische Zielsetzungen mit der Einkommensteuer zu verwirklichen, nicht zuletzt im Interesse einer aktiven Wirtschaftspolitik. Wie schon erwähnt, lassen sich diese im allgemeinen nur auf Kosten der Einschränkung des genannten Grundsatzes verfolgen. Man hat solche Einschränkungen bisher ohne weiteres in Kauf genommen, wenn das auch nicht immer je-

[319]) Vgl. z. B. Jessen: „Die Steuerrechtsprechung...", S. 47, der aber auch die Anwendung der Typenlehre eingeschränkt wissen möchte; Lion, Max: Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen, Berlin, Wien 1931, S. 20, lehnte 1931 die Typenlehre u. a. damit ab, daß sie mit der gegenwärtigen Staatsauffassung nicht vereinbar sei.

[320]) Für die Besteuerung nach dem Sollertrag ist nach dem Weltkriege von verschiedenen Seiten eingetreten worden. Hier sei nur — beispielsweise — Andreae genannt, vgl. a. a. O., S. 353.

weils betont worden ist. Von der Praxis her gesehen scheint daher die Möglichkeit zu bestehen, daß man eines Tages den Inhalts- und Bedeutungswandel der Idee der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, des obersten Grundsatzes der Einkommensteuer, wenn nicht sogar der meisten Steuern, gleichfalls nachträglich ideenmäßig zu rechtfertigen und zu unterbauen versucht.

Tabelle I

Die veranlagten Einkommensteuerpflichtigen und deren Einkünfte nach Einkunftsarten aufgegliedert und in Prozentzahlen ausgedrückt.

Im Jahre		1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	1936	1937	Bemerkungen
Land- und Forstwirtschaft	a) v. H. aller Pflichtigen	27,90	25,28	24,72	23,81	16,80			0,1	0,1	0,2	0,3	1,7	1,9	Zusammengestellt aus „Statistik des Deutschen Reiches“ Bd. 348 S. 14 „ 375 „ 17 „ 391 „ 7 „ 430 „ 9 „ 482 „ 17 „ 499 „ 13 „ 534 „ 14 dazu „Wirtschaft und Statistik“ 1940, Seite 41.
	b) v. H. d. Sum. aller Einkünfte	14,99	14,01	13,48	11,99	8,88			0,4	0,4	0,7	1,1	2,6	3,4	
Gewerbebetrieb	a	46,33	44,30	42,45	41,14	42,53			42,1	42,4	39,6	38,7	37,1	36,8	
	b	57,42	55,27	54,56	51,45	50,33			44,6	49,9	48,1	50,4	53,0	56,6	
Selbständige Arbeit	a	3,76	3,63	3,50	3,35	3,62			5,4	5,2	4,7	4,5	4,7	4,5	
	b	6,86	7,04	6,83	6,81	7,21			10,5	9,4	8,0	7,5	7,2	6,7	
Nicht selbständ. Arbeit (sow. veranl.)	a	2,98	3,11	3,30	4,05	5,07			4,2	3,5	12,4	13,1	13,0	13,2	
	b	12,63	13,35	13,90	17,20	19,51			20,4	16,9	24,6	23,6	21,1	19,1	
Kapitalvermögen (sow. veranl.)	a	3,78	5,55	7,14	8,63	11,38			20,4	20,4	18,8	18,3	18,3	18,8	
	b	3,52	4,58	5,31	6,43	7,59			13,7	12,8	10,5	9,1	7,8	6,8	
Vermietung und Verpachtung	a	14,37	16,68	17,06	16,75	17,87			22,6	22,6	18,9	19,4	19,7	19,5	
	b	3,98	4,59	4,78	4,90	5,08			7,4	7,3	5,5	5,7	5,8	5,4	
Sonstige Einkünfte	a	0,88	1,45	1,83	2,27	2,73			5,2	5,8	5,1	5,7	5,5	5,3	
	b	0,60	1,16	1,14	1,22	1,40			3,0	3,3	2,6	2,6	2,5	2,0	

Tabelle II

Die Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten im Verhältnis zueinandernach Einkommensgruppen gegliedert (einschließlich Saargebiet) auf Grund der Veranlagung für 1936.
Aus Statistik des Deutschen Reiches, Bd. 534, S. 16)

Einkommens-gruppen:	Davon entfallen in v. H. auf die Einkunftsarten:						
	Land- und Forstw.	Gewerbe-betrieb	Selbst. Arbeit	Nichtselbst. Arbeit m. Veranlag.	Kapital-vermög. mit Veranlagung	Vermietung und Verpachtung	Sonstige Einkünfte
Unter 1 500 RM	0,1	61,5	2,4	4,6	6,2	9,3	7,9
1 500— 3 000 „	0,3	66,9	3,0	11,6	5,8	8,0	4,4
3 000— 5 000 „	0,4	54,8	4,9	22,3	7,4	7,5	2,7
5 000— 8 000 „	0,2	43,7	8,3	30,6	8,9	6,5	1,8
8 000— 12 000 „	0,1	32,7	11,4	41,5	8,5	4,5	1,3
12 000— 16 000 „	2,1	34,6	14,8	33,2	9,7	4,3	1,3
16 000— 25 000 „	2,1	38,1	14,6	29,0	11,0	4,0	1,2
25 000— 50 000 „	2,9	44,3	9,8	25,4	12,8	3,5	1,3
50 000—100 000 „	3,5	49,3	6,3	22,0	14,6	2,8	1,5
100 000 u. mehr „	2,4	64,6	3,2	12,2	14,0	1,6	2,0

Tabelle III

Istaufkommen der Einkommensteuer ausschließlich des Abzuges von den Aufsichtsratsvergütungen[1]) und die Zahl der durch die Einkommensteuer belasteten Steuerzahler.[2])

Rechnungsjahr	1925	1926	1927	1928/29	1929/30	1930/31	1931/32	1932/33	1933/34	1934/35	1935/36	1936/37	1937/38	1938	1.-3. Viertel 1939
Einkommensteuer insgesamt	2253014	2253333	2784328	3108167	2975797	2760666	2142976	1332601	1292980	1720445	2497447	3202422	4059185	[3] 5352200	[3] 5532900
Lohnsteuer	1367241	1094718	1348009	1414606	1396118	1281114	1031193	748502	730091	899405	1361631	1544249	1760200	[4] 2090000	
Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer)	82427	94567	134823	169366	188613	191277	68572	40949	42831	46270	60834	74637	79791	[4] 96000	
Veranlagte Einkommensteuer	803346	1064048	1301496	1524205	1441066	1285275	1043211	543150	520058	774774	1074932	1583536	2219194	[4] 3165000	
Zahl der durch die Lohnsteuer Belasteten.		12492262		13490465				7787818		9166327		13295842			
Zahl der durch die veranlagte Einkommensteuer Belasteten	3907554	2948369	3152674	3217171	3217349			1795325	1962224	2131576	2414559	2792141	[5] 3050000		

[1]) Zusammengestellt und errechnet aus den Angaben in „Statistisches Jahrbuch“ 1926 S. 415; 1927 S. 465; 1928 S. 525; 1929 S. 423; 1930 S. 775; 1931 S. 451; 1932 S. 447; 1933 S. 427; 1934 S. 429; 1935 S. 451; 1936 S. 460; 1937 S. 491; 1938 S. 513.

[2]) Zahlen sind entnommen dem „Statistischen Jahrbuch für das Deutsche Reich“ 1938 S. 535, 533; 1937 S. 509, 511; 1936 S. 485; 1935 S. 465, 467; 1933 S. 470; 1930 S. 527; 1929 S. 454, 457; 1928 S. 547 und „Statistik des Deutschen Reiches“ Bd. 534, S. 13. Das Rechnungsjahr ist in den letzten beiden Rubriken gleich dem Jahr des Steuerabzuges bzw. das Jahr, für welches veranlagt wird. Die durch die veranlagte Einkommensteuer Belasteten sind nur die unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen ohne die nach dem Verbrauch Besteuerten.

[3]) Diese Zahlen stammen aus Koppe: Die Einkommensteuererklärung 1940 — S. 5.

[4]) Diese Zahlen stammen aus Lademann: Entwicklung des Steueraufkommens, S. 318.

[5]) „Wirtschaft und Statistik“, 1940 — S. 40.

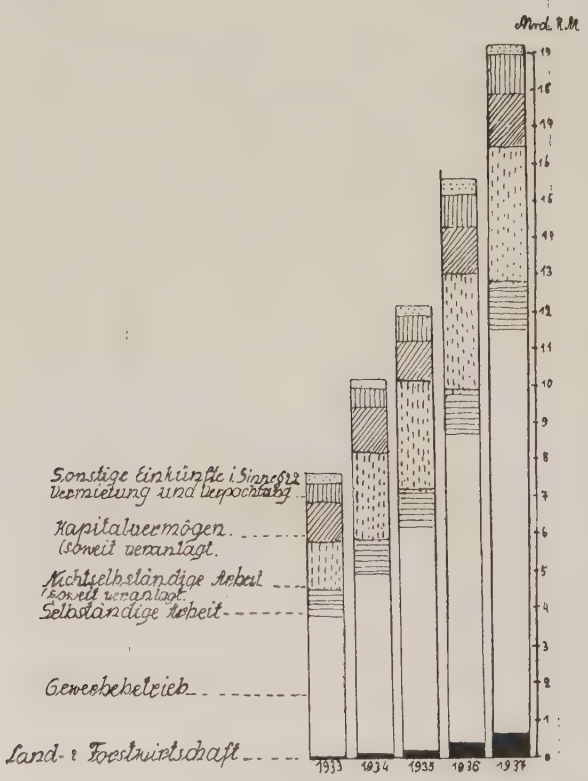
Tabelle IV

Beschränkt Steuerpflichtige.

Jahr	Zahl der Steuer-belasteten	Festgestezte Steuer in 1000	Bemerkung	
1925	21 077	7 045	Aus Statistik des Deutschen Reiches Band 348	Seite 165
1926	24 634	8 212	375	176
1927	26 592	10 115	375	176
1928				
1929				
1930				
1931				
1932	28 479	5 991	482	29
1933	29 907	5 828	482	29
1934	10 665	6 067	499	23
1935	11 577	8 001	534	28
1936	12 909	10 498	534	28

Bemerkung: Die Zahlen für 1936 umfassen auch das Saarland. Für die Jahre 1928 bis 1931 ist eine Statistik, soweit bekannt, nicht vorhanden.

Die einzelnen Einkunftsarten bei den Einkommensteuerveranlagungen 1933 bis 1937.*)



*) Entnommen: Wirtschaft und Statistik vom 26. Februar 1940, Seite 41.

Richtsatzbogen

für die Ermittlung der Roh-, Halbrein- und Reingewinnsätze

Finanzamt: . . . . . .

Auftragsbuch Nr.: . . . . . Geschäftszweig: . . . . . .

Steuer-Nr.: . . . . . .

Inhaber: . . . . . Geschäftsjahr: . . . . . .

.....

I. Betriebsbeschreibung.

1. Betriebsstätte (städt. oder ländl. Bezirk, Art des Kundenkreises, Lage im Verkehr, Wettbewerbsbetrieb in der Nähe usw.)
2. Zahl und Art der gewerblich genutzten Räume (Laden, ungefähr qm, Nebenräume, Lagerschuppen usw.):
3. Anzahl der im Unternehmen tätigen Personen (im Jahresdurchschnitt)

	Zahl		Zahl
Entlohnte Familienangehörige		Angestellte (Verkäufer, Verkäuferinnen, Kellner)	
Nichtentlohnte Familienangehörige		Sonstige Angestellte	
Meister		Arbeiter	
Gesellen		Laufburschen	
Lehrlinge (Lehrmädchen):			
Im 1. Lehrjahr			
Im 2. Lehrjahr			
Im 3. Lehrjahr			

4. Angabe, in welchem Umfange der Betriebsinhaber mitarbeitet (z. B. 25, 50 oder 100 v. H.)
5. Sonstige Umstände, die für die Beurteilung der Höhe des Roh-, Halbrein- und Reingewinn von Bedeutung sind. Lebensalter des Pflichtigen, überwiegend eigenes Betriebsvermögen oder starke Verschuldung, besonders günstiger Einkauf, im Vorjahr unterbewertetes Warenlager usw.
6. Kurze Beschreibung der Buchführung oder Aufzeichnungen, Beweiskraft.

II. Ermittlung des Roh-, Halbrein- und Reingewinns.

1. Veränderungen beim Warenbestand und bei den Warenschulden	Warenbestand RM	Warenschulden RM
a) Wert am Ende des Wirtschaftsjahres .	10 500	6 000
b) Wert am Anfang des Wirtschaftsjahres	11 300	6 350
c) Mehrwert am Ende des Wirtschaftsjahres . . . . . ,		.....
d) Minderwert am Ende des Wirtschaftsjahres . . . . . ,	800	350

2. Warenbeschaffungskosten der umgesetzten Waren		+ RM	RM
a) Bezahlte Einkäufe von Waren, Roh- und Hilfsstoffen usw.		48 200	ggf. in einer Summe
b) Einkaufsspesen		620	
c) Zuzüglich Minderwert des Warenbestandes nach Ziffer 1		800	48 820
d) zuzüglich Mehrwert der Warenschulden nach Ziffer 1			800
		Summe	49 620
e) abzüglich Mehrwert des Warenbestandes nach Ziffer 1			
f) abzüglich Minderwert der Warenschulden nach Ziffer 1		350	350
		Summe	49 270
3. Sollumsatz		RM	RM
Istumsatz einschließlich Eigenverbrauch (nur privat)		58 100	
zuzüglich Außenstände am Ende des Wirtschaftsjahres		900	
zuzüglich Forderungsausfälle innerhalb des Wirtschaftsjahres			
			59 000
abzüglich Außenstände am Anfang des Wirtschaftsjahres			750
		Sollumsatz	58 250
davon ab: Warenbeschaffungskosten (Ziffer 2)			49 270
= 15,4 v. H. des Sollumsatzes		Rohgewinn	8 980
4. Rohgewinn nach Ziffer 3			8 980
davon ab: Betriebsausgaben für:			
a) Schlachtsteuer = v. H. des Sollumsatzes			
b) Umsatzsteuer		1 000	
c) Zinsen für kurzfrist. Betriebsschulden			
d) AfA		10	
e) Abschreibungen auf Außenstände (nur auf die im laufenden Jahr entstandenen Forderungen			
f) Sonstige Unkosten (ausschließl. der Ausgaben nach Ziffer 5, soweit sie beim Richtsatzgewinn zu berücksichtigen sind)	930 280 680	1 890	2 900
Halbreingewinn			6 080
= 10,44 v. H. des Sollumsatzes			

	RM	RM
5. Halbreingewinn nach Ziffer 4		6 080
davon ab: Betriebsausgaben für		
a) Löhne und Gehälter, Sozialversicherungsbeiträge, ohne die zur Beköstigung aus den eigenen Beständen entnommenen Waren	650	
b) Ersparte Löhne und Gehälter für nichtentlohnte Familienangehörige (außer Betriebsinhaber und Ehefrau) .	.....	
c) Miete für Geschäftsräume (bei eigenen Räumen Rohmietwert)	1 200	
d) Gewerbesteuer einschließl. Umlagen .	400	2 250
Reingewinn		3 850
= 6,6 v. H. des Sollumsatzes		.....

Der Richtsatzgewinn darf der Veranlagung nicht ohne weiteres zugrunde gelegt werden, er ist ggf. zu erhöhen, um die ersparten Löhne und Gehälter für nichtentlohnte Familienangehörige und zu ermäßigen um die Zinsen für langfristige Schulden und außergewöhnliche Betriebsausgaben.

III. Aufschlag auf den Wareneinkauf lt. WEB.

	RM	RM
1. Einkauf laut WEB. **)	48 350	.....
2. zuzüglich Minderwert des Warenbestandes nach Abschn. II, Ziffer 1 d	800	.....
3. abzüglich Mehrwert des Warenbestandes nach Abschn. II, Ziffer 1 c	.....	
4. Einkaufswert der umgesetzten Waren . .		49 150
5. Sollumsatz nach Abschn. II, Ziffer 3 . .		
Rohgewinn		58 250
(nach dem Einkauf laut WEB. berechnet)		9 100
= 18,51 v H. Aufschlag auf die Summe zu III, 4		

Der nach Abschnitt III berechnete Rohgewinn unterscheidet sich von dem nach Abschnitt II berechneten Rohgewinn um die Einkaufsspesen, soweit sie im WEB nicht enthalten sind.

IV. Sonstige Feststellungen und Bemerkungen.

**) Anm. Zusammenhang der unter III. 1 eingesetzten Zahlen mit den übrigen Zahlen des vorliegenden Beispiels:

	bezahlte Einkäufe II. 2a)	48 200 RM
+	im W. E. B. gebuchte Einkaufsspesen . . . . (120 RM sind als im W. E. B. nicht eingetragen angenommen)	500 RM
		48 700 RM
—	Minderwert der Schulden II. 1. d Wareneingang laut W. E. B.	350 RM
		48 350 RM

....., ... 194....

..... und Betriebsprüfer.

Schrifttum.

Andreae Wilhelm: Die Zukunft der Ertragsbesteuerung unter wirtschaftspolitischem Gesichtpunkt.
Beiträge zur Finanzwissenschaft, Bd. II. Herausgeber: Teschemacher, Tübingen 1928, S. 350 ff.

Becker, Enno: Das Einkommensteuergesetz (Komment.), 1. Teil, Stuttgart 1928.
Die Reichabgabenordnung, 7. Aufl., Berlin 1930.
Zum neuen Einkommensteuergesetz — II: Der Begriff des Einkommens. — StW 1935, Sp. 1 ff.
Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet. StW 1939, Sp. 745 ff.

Becker, K. E.: Zur Einkommensteuerbefreiung des mittleren Neuhausbesitzes. Industrie und Steuer. 1938, S. 305.

Blümich, Walter: Das Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934. 2. Auflage, Berlin 1937.
Einkommensteuergesetz vom 6. Februar 1938, 3. Aufl., Berlin 1938.
Der neue Finanzplan und die Einkommensteuer 1939 (schließt Ende Juli 1939 ab).

Blümich-Schachian: Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1925.

Bräuer, Karl: Art. „Ertragssteuern" im Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. II, Tübingen 1927, S. 1 ff.

Braun, Friederike, geb. Gampert: Das sozialpolitische Moment in der Einkommensteuer. Diss. Kiel 1937.

Brönner, Herbert: Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, Ergänzungsband 1940. Eberswalde 1940.

Bühler, Ottmar: Die gesamten Reichssteuergesetze und Preußischen Steuergesetze. 7. Aufl., Mannheim, Berlin, Leipzig 1934.
Lehrbuch des Steuerrechts, I. Bd. Allgemeines Steuerrecht, Berlin 1927.
Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. II, Einzelsteuerrecht, Berlin 1938.
Bilanz und Steuer. 3. Aufl., Berlin 1937.

Bühling, Kurt: Die Bedeutung der Buchführung als Grundlage für die Veranlagung der Reichfinanzverwaltung. Diss. Königsberg 1938 (1939?).

Burgdörfer, Friedrich: Bevölkerungsfrage und Steuerreform. — Das kommende Geschlecht, Bd. V, Heft 4/5, Berlin, Bonn 1930.

Busch: Die Bedeutung der bisherigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes für die Besteuerung des landwirtschaftlichen Einkommens. Recht des Reichsnährstandes — 1935, S. 7 ff.

Dannbeck: Konkretes Ordnungsdenken und steuerrechtliche Typenlehre. ZAkfDR, S. 802 ff.

Deppe, Otto: Die Ausnahme von der objektiven Steuerpflicht in der Einkommensteuer. Stuttgart 1930.

Dingler, Karl: Der Realisierungsgedanke im Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz. Diss. Heidelberg 1939.

Eheberg, K. Th.; Boesler, Felix: Grundriß der Finanzwissensch. 7. Auflg., Leipzig 1937, 8. Aufl., Leipzig 1939.

Eichhorn, Georg: Vereinbarungen im Steuerrecht, ihre Arten, Voraussetzungen und Wirkungen. Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht 1931, S. 153 ff.

Frank, Erich: Pauschalierung und Pauschalfestsetzung im neuen Reichssteuerrecht. St. W. 1935, Sp. 1101.
Wirtschaftliche Fragen bei der Pauschbesteuerung. St. W. 1935, Sp. 1253 ff.
Tatsache, Meinung und Wille in der steuerlichen Schätzung. In: Festschrift f. H. Niklisch, Berlin 1936, S. 27 ff.
Grundsätze und Grenzen der steuerlichen Schätzung. Berlin 1938.
Die Kalkulation von Generalunkosten nach den Leitsätzen des Preisbildungskommissars und ihre Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht. Wirtschaftsblatt der Industrie- und Handelskammer zu Berlin 1939, S. 39 ff.

Fricke, Rolf: Die Problematik der direkten Einkommensbesteuerung als Grundlage künftiger Finanzreform. Finanzarchiv. Neue Folge, Bd 2, Seite 393 ff.
Finanzwirtschaft und Geschichte. Ebenda Bd. 4, S. 361 ff.

George, Heinz: Besteuerung nichtbuchführender Gewerbetreibender nach Richtsätzen. Deutsches Steuerblatt (DStBl) 1938, Nr. 2, S. 55 (O 263).

Gerloff: Steuerwirtschaftslehre. Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I, Seite 436 ff.
Die Besteuerung der Landwirtschaft vor und nach dem Kriege. In: Berichte über die Landwirtschaft. Sonderheft 50 (Sering: die Dt. Landwirtschaft unter volks- und weltwirtschaftlichen Gesichtspunkten § 4).
Das Finanzsystem des deutschen Reiches. Frankfurter Universitätsreden 1926/1927, Frankfurt 1927.

Gittel, Kurt: Die Stellung der Agrarwirtschaft in der direkten Besteuerung. Diss. Berlin 1938.

Graf Schwerin von Krosigk: Wirtschaftspolitische u. sozialpolitische Grundsätze der Deutschen Steuergesetzgebung. Reichsanzeiger vom 20. Oktober 1937.

Graß, Adolf: Wenn das Finanzamt schätzt. Steuerwarte 1938, Nr. 13, vom 26. Juni 1938.

Hesse, Wilh.: Die bevölkerungspolitischen Maßnahmen im nationalsozialistischen Steuersystem. Diss. Bonn 1938.

Hirche, W.: Zusammenstellung der abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Beträge bei der Einkommensteuer. DStZ 1935, S. 175 ff u. 1939, S. 136 ff.

Jahn, Arlt, Boethke, Hepp: Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931, Köln (Loseblattausgabe).

Jähnke, Fritz: Die deutsche und die englische Einkommensbesteuerung. Diss. Handelshochschule Berlin 1935.

Jessen: Die Steuerrechtsprechung und der Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung. DR 1938, S. 45 ff.

Jessen, Arnd: Finanzen und Steuern. Ein Nachschlagebuch für Theorie und Praxis. Halberstadt 1929.

Jessen, Jens: Deutsche Finanzwirtschaft. Hamburg 1937.

Kaemmel, Ernst: Landwirtschaft und Einkommensteuer. In DStZ 1935, S. 660.
Einkommensteuergesetz vom 27. Februar 1939 und neuer Finanzplan vom 20. März 1939. 3. Auflg., München-Berlin 1939.

Klausing, Friedrich: „Beteiligungsdarlehn" bei der GMBH; Grundsätzliches über „wirtschaftliche Betrachtungsweise", „Typenlehre" und „konkretes Ordnungsdenken" nach Steuerrecht und bürgerlichem (Handels-) Recht. ZAkfDR 1939, S. 79 ff.
Grundsätzliches über „wirtschaftliche Betrachtungsweise", „Typenlehre" und „konkretes Ordnungsdenken". ZAkfDR 1939, S. 112 ff.

Kluckhohn: Die Bindung an eine Pauschbesteuerung. DStZ, Nr. 4, v. April 1933.

Knopf, Edwin: Betriebsprüfung der Reichsfinanzverwaltung. Handwörterbuch der Betriebswirtschaft. Bd. I, 2. Auflg., Stuttgart 1938, Sp. 808 ff.

Koppe, Fritz: Die Einkommensteuererklärung 1940 und Körperschaftssteuererklärung. Berlin 1940.

Kratz: Die Auswertung von Betriebsvergleichen und Kennzahlen bei wirtschaftlichen und steuerlichen Betriebsprüfungen. Der Wirtschaftstreuhänder. 4. Jahrgang 1935, S. 457 ff.

Lademann, Fritz: Entwicklung des Steueraufkommens im Reiche, insbesondere bei der Einkommensteuer. Finanzarchiv, Neue Folge, Bd. 7, S. 318 ff.

Lampe, Adolf: Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Steuergestaltung, insbesondere der Steuerbegünstigung. Beiträge zur Finanzwissenschaft, Bd. I (Festgabe für Georg von Schanz) Tübingen 1928, S. 172.
Reine Theorie der Finanzreform. Finanzarchiv. Neue Folge, Bd II, Seite 218 ff.

Loose, Franz: Untersuchungen zu den Ausgaben (Werbungskosten) nach dem neuen Einkommensteuerrecht. Diss. Leipzig 1936.

Maunz, Theodor: Die steuerliche Typenlehre. ZAkfDR 1937, S. 680 ff.
Die Besteuerung des Eigentumsüberganges nach der Typenlehre. ZAkfDR 1939, S. 509 ff.

Megow: Die Schätzung im Steuerrecht. BBZ, Nr. 379 vom 16. August 1938.

Meisel, Franz: Moral und Technik bei der Veranlagung der „preußischen" Einkommensteuer. Leipzig 1911.
Britische und deutsche Einkommensteuer, ihre Moral und ihre Technik. Tübingen 1925.

Metz, Matthias: Die Schätzung im Steuerrecht. Deutsches Steuerblatt (DStBl) 1939, Nr. 2, S. 71. Sichtvermerk 5574, S. 1.

Mrozek-Peters: Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Köln (nach dem Stande vom Dezember 1939).

Oeftering: Die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4, Abs. II, Einkommensteuergesetz. DStZ 1936, S. 590 ff.

Oeftering, Heinz: Die Lohnsteuer. Bücherei des Steuerrechts; Herausgeber Fritz Reinhardt, Bd VII, Berlin-Wien 1938.
Das gesamte Lohnsteuerrecht (Kommentar), 2. Auflg., Eberswalde-Berlin-Leipzig 1939.
Ausgewählte Fragen der Einkommensteuer DStZ 1940, S. 289 ff.
Die Lohnsteuerrichtlinien 1940. DStZ 1940, S. 55 ff.

Popitz: „Einkommensteuer". Artikel im Handwörterbuch der Staatswissenschaften.

Prankel, Edmund: Die Entwicklung des Einkommensbegriffes im deutschen Steuerrecht seit 1919. Diss. Hamburg 1935. (Teildruck.)

Reinhardt, Fritz: Die neuen Steuergesetze. Berlin 1934.
Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung. RStBl 1936, S. 1041 ff.
Buchführung, Bilanz und Steuern. Bd. III, Berlin 1937.
Reinhardt-Vorträge auf der Salzburger Umschulungstagung. Bücherei des Steuerrechts. Herausgeber Reinhardt, Bd. V, Berlin-Wien 1939.

Röhl, Hans Gerd: Handelsbilanz und Steuerbilanz. Diss. Erlangen 1939.

Ronsiek: Schätzung durch das Finanzamt. In „Die Textilwoche" von 1938, Nr. 31, 32, 33.

Röttinger, Karl: Über Rationalisierung der Steuerveranlagung und Dezentralisation in der Finanzverwaltung. StW I 1929, Sp. 457 ff.

Saekel, Bruno: Die Verteilung. Berliner Tageblatt v. 7. August 1938, Nr. 370.

Schmidt, Dora: Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung. Tübingen 1926.

Schmidt, Karl: Ordnungsmäßigkeit der Buchführung — Verstöße, Verwerfung und Schätzung. DStZ 1937 / 57 ff.

Schmölders, Günter: Steuerpolitik und Wirtschaftsordnung. Finanzarchiv. Neue Folge, Bd. VII, S. 206 ff.

Spohr, Werner: Der Fortfall der Kinderermäßigung für Kinder, die Juden sind. Industrie und Steuer 1938, S. 152 ff.

Stolle: Durchschnittssätze (Reingewinnrichtsätze) und Prüfung der Richtsatzbetriebe. Steuerwarte 1935, S. 160 ff.

Strutz: Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Bd. I. Berlin 1927 und Bd. II, Berlin 1929.

Stucken, Rudolf: Die Besteuerung der deutschen Landwirtschaft. Finanzarchiv, Bd. 47 (1930), S. 781 ff.

Terhalle, Fritz: Finanzwissenschaft. Jena 1930.

Teschemacher: Einkommensteuer. Artikel im Handbuch der Finanzwissenschaften, Bd. II, S. 65 ff. Tübingen 1927.

Troschke, Georg: Pauschaulierungen im Steuerrecht. Steuerwarte 1934, S. 542 f.

Veiel, Otto: Zur Frage des Lehrbuchs im Steuerrecht. StW I 1938, Sp. 1260 f.

Wacke, Gerhard: Steuerrecht und Rechtsneubau. Berlin 1936.

Walter, A: Das Aktivierungsproblem in Handels- und Steuerbilanz. Kaiserslautern 1939.

Weber: Die typische Betrachtungsweise im Steuerrecht. DStZ 1939, S. 937 ff.

Weddigen, Walter: Allgemeine Finanzwissenschaft. Leipzig 1938.

Wiemann, Karl: Die Einkommensbesteuerung des deutschen Handwerks. Diss. Köln 1936.

Zebo, Karl: Vereinbarungen im Steuerrecht, ihre Arten, Voraussetzungen und Wirkungen. Finanzarchiv v. 48. Jahrg., Bd II, S. 18 ff.

Zitzlaff: Zur landwirtschaftlichen Einheitssteuer. Deutsches Steuerblatt, Nr. 8, August 1932.

Lebenslauf.

Am 18. April 1915 wurde ich als Sohn des Schulrats Paul Schimke in Leobschütz O.-S. geboren. Nach dem Besuch des Gymnasiums in Leobschütz und später der Oberrealschule in Schlochau, legte ich Ostern 1934 die Reifeprüfung ab. In München und Breslau studierte ich Rechts- und Staatswissenschaften, legte am 20. Juli 1938 das erste juristische Staatsexamen ab und am 17. Juli 1939 das juristische Doktorexamen. Das Doktorexamen der wirtschaftlichen Staatswissenschaften bestand ich am 12. April 1940.

Paul Schimke.